

APRESENTAÇÃO E APRECIÇÃO DAS CONTAS DE CHEFE DE PODER EXECUTIVO

Hoje em dia, ainda é uma opinião muito difundida que os problemas referentes às finanças públicas são de ordem essencial e exclusivamente econômica, questões de natureza técnica, para cuja solução basta possuir conhecimentos técnicos, econômicos e financeiros. Isso é um exagero.

(Gaston Jèze, 1933)⁶⁰¹

O sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, exige que todo aquele que, de qualquer modo, maneja recursos públicos deve prestar contas de sua atuação na gestão financeira e orçamentária da Administração Pública.

Tal exigência, conforme se demonstra nos capítulos 1 (p. 39) e 2 (p. 71) deste trabalho, alcança os governantes. Ao publicizar informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a seu encargo, a prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, por um lado, limita a sua discricionariedade e os inibe de praticar atos que atentem contra o interesse público, enquanto, por outro lado, coloca à disposição dos eleitores conhecimento que pode influenciar sua decisão nas eleições seguintes. Nesse sentido, por força dos artigos 84, inciso XXIV, 31, § 2º, e 75 da CRFB/1988, eles, anualmente, devem prestar contas referentes ao exercício anterior.

A seção 2.4 (p. 97) deste trabalho explica que o mandato que os cidadãos outorgam aos membros do Poder Legislativo envolve sua representação tanto para elaborar as leis como para exercer o controle externo. Revela, no entanto, a incapacidade do Poder Legislativo para, isoladamente, efetuar um controle sistemático e eficiente da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, em razão do volume, da complexidade e do tecnicismo das atividades por ela exercidas atualmente, bem como do esforço exigido pelas atividades legislativa e política. Diante disso, como se destaca naquela seção e

⁶⁰¹ JÈZE, Gaston. **Cours de finances publiques**: 1932-1933. Paris: Marcel Giard, 1933. p. 7 (tradução nossa).

na seguinte (p. 104), a solução encontrada pelo sistema jurídico brasileiro, para qualificar a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, foi a criação dos tribunais de contas, como órgãos especializados de *accountability* horizontal.

Com a sua criação, parte das funções que os parlamentos originariamente desempenhavam, especificamente, no âmbito da *accountability* financeira e orçamentária, foi-lhes transferida pelo poder constituinte. Tal transferência, porém, não significou o completo afastamento, das casas legislativas, das atividades relacionadas à *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Na avaliação dos constituintes, considerado o influxo conjunto das tradições históricas democrática, republicana e liberal, foi preciso manter parcela de sua competência para o controle externo, que deveria ser exercido, em cada esfera federativa, com o auxílio das cortes de contas, ambas como agentes de *accountability* horizontal.

Assim, na sistemática constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, as contas prestadas por determinado chefe de Poder Executivo devem ser apreciadas pela corte de controle externo competente e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo, como estabelecem combinados os artigos 71, inciso I, 75, 31, § 2º, e 49, inciso IX, da CRFB/1988.

É, justamente, tal apreciação, pelos tribunais de contas brasileiros, das contas anualmente prestadas por presidentes da República, governadores de estado, governadores do Distrito Federal e prefeitos municipais, o objeto das seções seguintes deste capítulo. Portanto, neste capítulo 3, o trabalho se volta, especificamente, ao exame do conjunto de normas, constitucionais e infraconstitucionais, que determinam que, no Brasil, os governantes prestem contas, prescrevem sua periodicidade, seu prazo, seu conteúdo e seus destinatários, estabelecem que elas sejam apreciadas pelas cortes de contas e regulam como tal apreciação deve ser realizada.

Dessa maneira, para verificar como deve ser realizada a apreciação dessas contas e se a legislação infraconstitucional, a ela relacionada, atende normativamente ao exigido pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, investiga-se, nas seções seguintes, a figura do chefe de Poder Executivo, a responsabilidade, a periodicidade e o prazo de apresentação das contas, a competência para as receber e o seu conteúdo, a abrangência da competência fixada no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, o objeto, o objetivo e os critérios da apreciação, o prazo no qual devem ser apreciadas e a dinâmica em que ela se procede, além das características dos pareceres prévios e os efeitos decorrentes de sua emissão.

3.1 O CHEFE DO PODER EXECUTIVO

Nos termos do artigo 2º da CRFB/1988, “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”⁶⁰². Desse modo, o le-

⁶⁰² BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

gislador constituinte elegeu como um dos princípios fundamentais da ordem constitucional vigente a separação entre os poderes do Estado⁶⁰³, identificada no período clássico por Aristóteles⁶⁰⁴ e consagrada modernamente pelo Barão de Montesquieu⁶⁰⁵.

O Poder Legislativo da União, conforme o artigo 44 da CRFB/1988, é exercido de forma bicameral pelo Congresso Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, formadas as casas, respectivamente, por quinhentos e treze deputados – conforme estabelece a LC n. 78, de 30 de dezembro de 1993 – e oitenta e um senadores – em razão do artigo 46, § 1º, da CRFB/1988 e considerando a representação dos vinte e seis estados brasileiros e do DF. Nos estados, o Legislativo está a cargo das assembleias legislativas, formadas pelos deputados estaduais, conforme o artigo 27 da CRFB/1988. Semelhantemente, nos municípios, tal função é exercida pelos vereadores, reunidos nas câmaras municipais, como previsto no artigo 29, inciso IV, da CRFB/1988. Finalmente, no DF, o Legislativo é exercido pela Câmara Legislativa, na reunião dos deputados distritais. Observa-se, assim, que o Poder Legislativo é sempre colegiado.

Paralelamente, o Poder Judiciário é exercido pelos órgãos enumerados no artigo 92 da CRFB/1988, sendo formado, basicamente, pelos diversos tribunais – inclusive o STF – e pelos juízes⁶⁰⁶. O Poder Judiciário é exercido, na base, de forma isolada pelos juízes e, na cúpula, de forma colegiada pelos tribunais.

Por outro lado, nos termos do artigo 76 da CRFB/1988, “O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado”. O dispositivo expõe a opção do legislador constituinte, confirmada pela população em referendo⁶⁰⁷, pelo presidencialismo como sistema de governo. Assim, o presidente da República é o chefe do Poder Executivo da União.

Tal opção⁶⁰⁸, diga-se, não se constituiu em novidade. Como destacou Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, “Na verdade, 1988, foi um marco vindo do passado. Man-

⁶⁰³ Vale dizer que, ao que Montesquieu batizou de separação dos poderes, o constitucionalismo moderno, a partir de proposição de Karl Loewenstein, denomina diferenciação das funções estatais “[...] e sua alocação a diferentes órgãos do Estado para evitar a concentração de poder nas mãos de um único órgão”, cf. GONZALEZ CASANOVA, José Antonio. La idea de constitución en Karl Loewenstein. **Revista de Estudios Políticos**, Madrid, n. 139, p. 73-98, 1965. p. 86.

⁶⁰⁴ ARISTÓTELES. **Politics**: a treatise on government. Translated by William Ellis. London: J. M. Dent & Sons, 1912. Project Gutenberg: 2009. p. 267 (e-Book).

⁶⁰⁵ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **The spirit of laws**. Translated by Thomas Nugent. Kitchener: Batoche Books, 2001. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000219.pdf>. Acesso em: 7 fev. 2017. p. 173.

⁶⁰⁶ Em 2018, o Poder Judiciário da União, do DF e dos estados – não há Judiciário nos municípios – contava com 18.141 magistrados, distribuídos nas comarcas, varas e tribunais do país, cf. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019**: ano-base 2018. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2018. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 5 dez. 2019. p. 34.

⁶⁰⁷ A preferência pelo sistema presidencialista de governo foi confirmada pela população, em plebiscito realizado em 21 de abril de 1993.

⁶⁰⁸ A respeito do presidencialismo não como uma simples opção, mas como decorrência da morfologia política e social brasileira, cf. FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Parlamentarismo, presiden-**

teve a federação. Consagrou o presidencialismo. Prestigiou as unidades federadas. Respeitou os municípios⁶⁰⁹.

Mimeticamente, nos estados, no DF e nos municípios, o Poder Executivo é exercido, respectivamente, pelos governadores de estado e do DF e pelos prefeitos municipais, conforme os artigos 28, 32, § 2º, e 29, inciso I, da CRFB/1988. Logo, em cada ente subnacional, o chefe do Poder Executivo é o governador ou prefeito, conforme o caso.

Desse modo, no Brasil, diferentemente dos demais poderes, o Poder Executivo é exercido, em todas as esferas federativas, de forma unipessoal, pelo seu chefe.

O Barão de Montesquieu⁶¹⁰, ao mesmo tempo que defendia a separação entre os poderes Legislativo e Executivo – para preservar a liberdade dos cidadãos –, defendia que o Poder Executivo, considerando a necessidade de agilidade nas suas decisões, deveria ser administrado por uma só pessoa, ao invés de por muitas, conjuntamente. Além disso, conforme Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, o presidencialismo – e seu governo unipessoal – é o sistema de governo que “[...] em princípio, realiza, na essência, o modelo de tripartição dos poderes, na medida em que isola o Executivo de um imediato controle do Legislativo⁶¹¹. Portanto, em tese, é o sistema que melhor atende à fórmula de Montesquieu.

De acordo com Alexandre de Moraes, o exercício do Poder Executivo abrange “[...] tanto a aplicação das decisões políticas quanto as disposições de caráter técnico-utilitário para as necessidades da vida da comunidade [...]”⁶¹². Como explica José Levi Mello do Amaral Júnior, o Poder Executivo “[...] conjuga as chefias de Estado e de governo. Pode, também, acumular a chefia da Administração Pública⁶¹³.

Dada essa gama de papéis, como ele observa, “Na evolução da separação dos poderes, quando avolumaram as atividades de governo, o Poder Executivo foi, não raro, cindido em dois: chefia de Estado e chefia de governo⁶¹⁴, numa configuração que

cialismo perspectivas políticas geoconstitucionais. Curitiba: Juruá Editora, 1991. p. 118-125; e ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson de. Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 5-34, 1988. p. 32.

⁶⁰⁹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Parlamentarismo, presidencialismo perspectivas políticas geoconstitucionais.** Curitiba: Juruá Editora, 1991. p. 115.

⁶¹⁰ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **The spirit of laws.** Translated by Thomas Nugent. Kitchener: Batoche Books, 2001. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000219.pdf>. Acesso em: 7 fev. 2017. p. 178.

⁶¹¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O presidencialismo brasileiro – síntese histórica e conceitual. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, v. 11, n. 40, p. 9-46, jan./mar. 2013. p. 25.

⁶¹² MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo.** São Paulo: Atlas, 2004. p. 55-56.

⁶¹³ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Poder Executivo. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299.

⁶¹⁴ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Poder Executivo. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299.

deu origem ao sistema de governo parlamentarista, ainda no âmbito das monarquias, antes da concepção do presidencialismo. Nesse sistema de governo, o chefe de Estado é resguardado “[...] das disputas partidárias e ideológicas próprias da dialética havida entre governo e oposição (disputas essas que são incompatíveis com a natureza e o significado da chefia de Estado)”⁶¹⁵.

Ao chefe de Estado, conforme Cristiane Tranquilim⁶¹⁶, é atribuída a função de representação do Estado, nacional e internacionalmente. É seu papel, conforme Marcos Antônio Striquer Soares, “[...] possibilitar um vínculo moral dentro do Estado (idéia vinda da monarquia, na qual o rei cumpre esse papel, por não precisar de disputas políticas para obter o cargo) [...]”⁶¹⁷.

Desse modo, nas lições de José Levi Mello do Amaral Júnior, por conceito, a chefia de Estado deveria ser “[...] tanto quanto possível, não partidária, não ideológica. Deve congregar, ao máximo, a sociedade”, ao passo que “A chefia de governo é, por definição, partidária e ideológica”⁶¹⁸.

A chefia de governo, de acordo com Alessandra Katia Dallaverde, “[...] responde pela gestão interna dos negócios do Estado, de natureza política e administrativa”⁶¹⁹. O chefe de governo exerce, segundo Marcos Antônio Striquer Soares, “[...] tanto função administrativa, de execução da lei, como função política, de orientação das decisões do Estado”⁶²⁰. A bem da verdade, como ensinava José Loureiro Junior, é difícil e arriscado traçar, de modo absoluto, válido para diversos ordenamentos constitucionais, o critério distintivo entre as funções de chefia de Estado e de governo, já que, algumas vezes, reservam-se ao chefe de Estado “[...] algumas atribuições tanto políticas como administrativas, que o tornam, de certa forma, participante das atividades governamentais”⁶²¹.

⁶¹⁵ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Poder Executivo. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299.

⁶¹⁶ TRANQUILIM, Cristiane. Chefe de Estado. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 67-68.

⁶¹⁷ SOARES, Marcos Antônio Striquer. Características do presidencialismo no Brasil e fragilidade democrática: dificuldades de controle do presidente da república no Brasil. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, Londrina, v. 24, p. 3-24, set. 2003. p. 19.

⁶¹⁸ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Poder Executivo. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299.

⁶¹⁹ DALLAVERDE, Alessandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 31.

⁶²⁰ SOARES, Marcos Antônio Striquer. Características do presidencialismo no Brasil e fragilidade democrática: dificuldades de controle do presidente da república no Brasil. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, Londrina, v. 24, p. 3-24, set. 2003. p. 19.

⁶²¹ LOUREIRO JUNIOR, José. **Parlamentarismo e presidencialismo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1962. p. 55.

Nas repúblicas que adotam o presidencialismo, como a brasileira, a distinção entre as atribuições correspondentes à chefia de Estado e à chefia de governo perde importância. É que nesse sistema de governo não há separação entre tais funções, sendo reunidas e exercidas, conjuntamente, pelo presidente da República.

Nos Estados Unidos da América – país de origem do sistema presidencialista –, segundo João Camilo de Oliveira Torres⁶²², a doutrina atribui ao presidente da República, de forma quase dramática, uma série de papéis que vão além da chefia de Estado e de governo. Nesse sentido, Clinton Rossiter⁶²³ o indica como chefe de Estado, chefe do Poder Executivo e líder das forças de guerra e paz, do parlamento, de seu partido político, da opinião pública, dos rituais da democracia americana e das nações livres do mundo.

Embora mais comedida, a doutrina nacional também arrola ao chefe do Poder Executivo da União funções além da chefia de Estado e de governo. Por exemplo, para José Levi Mello do Amaral Júnior, “No direito brasileiro, o Presidente da República é chefe de Estado, de governo e da ‘administração federal’. Exerce o comando supremo das Forças Armadas”⁶²⁴. Outrossim, Manoel Gonçalves Ferreira Filho destaca que o presidente da República exerce oficialmente as funções de “[...] chefe de Estado, chefe de governo, suprema autoridade das Forças Armadas, dirigente das relações exteriores e superintendente da administração”⁶²⁵. Por sua vez, Paulo Bonavides⁶²⁶ elenca, como encargos presidenciais, a chefia da Administração, o comando supremo das forças armadas e a direção e orientação da política exterior.

A partir das lições apresentadas, é forçoso concluir que o presidente da República, chefe do Poder Executivo federal, é a figura mais importante do sistema presidencialista de governo. Por isso, como ensina Alexandre de Moraes, “[...] para a caracterização do presidencialismo, o principal tópico é a centralização e a personificação do Poder Executivo Central na figura do Presidente da República [...]”⁶²⁷.

A centralidade do papel do presidente da República, alerta Gianfranco Pasquino, “[...] advém do fato de haver sido eleito pela totalidade do corpo eleitoral”⁶²⁸. De fato,

⁶²² TORRES, João Camilo de Oliveira. **O presidencialismo no Brasil**. Rio de Janeiro: O Cruzeiro, 1962. p. 57.

⁶²³ ROSSITER, Clinton. *The Presidency – focus of leadership*. In: WILDAVSKY, Aaron. **The Presidency**. Boston: Little, Brown and Company, 1969. p. 44-49.

⁶²⁴ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Presidente da República. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 313.

⁶²⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Presidencialismo exacerbado, Legislativo, fragilizado e Judiciário político. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípios constitucionais relevantes: a Constituição interpretada pelo Conselho Superior de Direito da Fecomercio-SP**. São Paulo: Fischer, 2011. p. 108.

⁶²⁶ BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 320-321.

⁶²⁷ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 67.

⁶²⁸ PASQUINO, Gianfranco. Formas de governo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (Coord.). **Dicionário de política**. 3. ed. v. 1. Brasília: UnB, 1991. v. 1. p. 519.

nos países presidencialistas, em geral, o chefe do Poder Executivo nacional – em alguns casos, ao lado de seu substituto legal – é o único representante eleito que tem como circunscrição eleitoral toda a nação.

Nesse sentido, como expõe Vidal Serrano Nunes Júnior⁶²⁹, a eletividade do chefe de Estado e de governo é a ideia central do sistema presidencialista de governo. Em consonância com tal preceito, no Brasil, de acordo com a leitura conjunta dos artigos 14, 77 e 82 da CRFB/1988, o presidente da República é eleito – em chapa conjunta com o vice-presidente –, diretamente, para um mandato temporário de quatro anos, pela maioria dos votos secretos obtidos em sufrágio universal. Desse modo, o chefe do Poder Executivo – como representante eleito para o governo – retira sua legitimidade diretamente dos eleitores, vinculando-se a eles por uma relação de agência formada sem a interveniência de outros representantes, como intermediários.

O amplo conjunto de atribuições que lhe é conferido, graças à dinâmica própria do sistema presidencialista, em tempos nos quais o Estado é cada vez mais demandado a fornecer serviços à população, aliado à amplitude da legitimidade eleitoral decorrente dos votos obtidos em todo o território nacional, colocam o presidente da República, como chefe do Poder Executivo da União, na posição de principal agente público do país, condutor maior dos negócios públicos estatais. Tal posição de relevo, ocupada pelo presidente, enquanto reúne as funções de chefe de Estado e de governo, na condução dos negócios políticos do Estado, inclusive afastando-se da concepção de mero executor de leis, é destacada por Alexandre de Moraes⁶³⁰ e Aleksandra Katia Dallaverde⁶³¹.

A centralidade do presidente da República é tanta que, segundo Mariana Batista, “A qualidade do governo é totalmente dependente das qualidades pessoais do seu chefe”⁶³², chegando ao ponto em que seu estilo de liderança afeta o grau de formalidade e burocratização da gestão⁶³³. Como ela sintetiza, “[...] quem ocupa a cadeira

⁶²⁹ NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Presidencialismo*. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 312.

⁶³⁰ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 61.

⁶³¹ DALLAVERDE, Aleksandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 30.

⁶³² BATISTA, Mariana. O poder no Executivo: explicações no presidencialismo, parlamentarismo e presidencialismo de coalizão. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 24, n. 57, p. 127-155, mar. 2016. p. 130.

⁶³³ A respeito do impacto da personalidade e do estilo, do presidente da República, na condução governamental, cf. GREENSTEIN, Fred I. The impact of personality on politics: an attempt to clear away underbrush. In: WILDAVSKY, Aaron. **The Presidency**. Boston: Little, Brown and Company, 1969. p. 74-94; BARBER, James D. Classifying and predicting presidential styles: two “weak” presidents. In: WILDAVSKY, Aaron. **The Presidency**. Boston: Little, Brown and Company, 1969. p. 94-120; SCHLESINGER JR., Arthur M. The dynamics of decision. In: WILDAVSKY, Aaron. **The Presidency**. Boston: Little, Brown and Company, 1969. p. 133-150; e EDWARDS III, George C. The study of presidential leadership. In: EDWARDS III, George C; HOWELL, William G. (Org.). **The Oxford Handbook of the American Presidency**. New York: Oxford University Press, 2009. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199238859.003.0035.

importa”⁶³⁴. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy explica que isso ocorre “Porque há alto nível de concentração, de promessas, de planos, de propósitos, e de responsabilidades [...]”⁶³⁵.

Nessa toada, como destaca Alexandre de Moraes, “[...] a Presidência é liderada por apenas uma pessoa eleita por um país inteiro para assegurar sua sobrevivência, para representá-la no mundo, e para ser a voz de suas aspirações para todas as pessoas”⁶³⁶.

Neste ponto, é curioso recordar que o presidencialismo foi concebido como a melhor forma de representar a ideia da separação de poderes e, com isso, evitar a concentração de poder nas mãos de uma pessoa ou grupo de pessoas, preservando as liberdades individuais e a democracia. Não obstante, como constata Vera Teresinha de Araújo Grillo, “[...] a longa vida da teoria da separação dos poderes tem demonstrado que essa concentração surge inúmeras vezes e, nos dias atuais, está sempre nas mãos do executivo”. Segundo ela, “[...] o executivo se aproveita do descrédito do poder legislativo para o enfeixamento de mais poderes em suas mãos”. Isso ocorre numa realidade em que, como explica, “[...] cada espaço de poder perdido dificilmente é recuperado”⁶³⁷.

Nesse sentido, João Camilo de Oliveira Torres⁶³⁸ observa que, cabendo-lhe inicialmente não mais que adotar as práticas destinadas à regular aplicação da lei, respeitando a separação dos poderes, aos poucos ocorre, como um fenômeno natural, a proeminência do Executivo, com a transferência do centro de gravidade da política para a presidência, que se reveste de um tom sagrado e místico. Seu mandato de representação nacional, decorrente da ampla legitimidade eleitoral derivada da eleição direta em circunscrição equivalente a todo o território brasileiro, não somente contribui para conferir ao presidente papel central na vida política do país, mas, também, concorre para a exacerbação da preponderância do Executivo, nas palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁶³⁹, ou para a onipotência do presidente, nos termos de Regis Stephan de Castro Andrade⁶⁴⁰.

⁶³⁴ BATISTA, Mariana. Como governam os presidentes: a governança do Executivo e a formulação da agenda legislativa. *In*: CAVALCANTE, Pedro Luis Costa; GOMIDE, Alexandre de Ávila. **O Presidente e seu núcleo de governo**: a coordenação do Poder Executivo. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/190308_o_presidente_e_seu_nucleo_de_governo.pdf. Acesso em: 1 nov. 2019. p. 282.

⁶³⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O presidencialismo brasileiro – síntese histórica e conceitual. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, v. 11, n. 40, p. 9-46, jan./mar. 2013. p. 22.

⁶³⁶ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 130.

⁶³⁷ GRILLO, Vera Teresinha de Araújo. Reflexões sobre a teoria da separação dos poderes e a hegemonia do Poder Executivo. **Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, n. 24, p. 25-35, 1992. p. 30; 32; 34.

⁶³⁸ TORRES, João Camilo de Oliveira. **O presidencialismo no Brasil**. Rio de Janeiro: O Cruzeiro, 1962. p. 56; 58.

⁶³⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Presidencialismo exacerbado, Legislativo, fragilizado e Judiciário político. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípios constitucionais relevantes**: a Constituição interpretada pelo Conselho Superior de Direito da Fecomercio-SP. São Paulo: Fischer, 2011. p. 108.

⁶⁴⁰ ANDRADE, Regis Stephan de Castro. A reforma institucional no Brasil. **Lua Nova**, São Paulo, n. 28-29, p. 5-20, abr. 1993. p. 12.

Nesse contexto, Asael Mercado Maldonado, Jorge Olvera García e Omar Olvera Herreros ousam afirmar que “[...] a soberania num regime presidencialista é exercida por um único indivíduo [...]”, constituindo-se em “[...] uma monarquia disfarçada”⁶⁴¹. O sistema de governo presidencialista atribui tanto poder e prestígio ao presidente que Arthur Machado Paupério o encarava “[...] como adaptação da Monarquia ao Governo republicano [...]”, de modo que o seu líder, segundo ele, “[...] só não tem de rei a hereditariedade e a perpetuidade, a côrte e os ouropéis”⁶⁴².

Ao tratar do sistema institucional brasileiro inaugurado e regido pela CRFB/1988, Alexandre de Moraes observa que “Ao analisarmos a enumeração das atribuições conferidas ao Poder Executivo, no regime presidencialista, é facilmente constatada a força e grandeza de suas responsabilidades e da relevância de sua atuação [...]”⁶⁴³. Por isso, como destaca Luis Virgilio Afonso da Silva, “Há quase um consenso entre os juristas, os quais sustentam que há grande concentração de poder na figura do presidente no Brasil”⁶⁴⁴.

Contudo, este ressalva que, apesar da série de atribuições e poderes conferidos ao presidente pela CRFB/1988, “[...] a ideia de que seria quase um imperador deve ser abordada com muita cautela” e que “[...] uma leitura da Constituição sugeriria um presidente mais independente – seja em relação ao Poder Legislativo, quer em relação aos governadores de estado – do que ele realmente é”⁶⁴⁵. Assim, para Luis Virgilio Afonso da Silva, a realidade da relação entre o chefe do Poder Executivo e o Congresso Nacional e da relação entre a União e os estados não endossa a ideia de que haveria no Brasil um presidencialismo extremamente forte, como a distribuição constitucional de atribuições parece indicar. Sua ressalva dialoga com a já clássica constatação de Sérgio Henrique Hudson de Abranches de que o sistema de governo brasileiro não deve ser descrito como um “presidencialismo imperial”, semelhante ao modelo norte-americano, mas é melhor representado como um “presidencialismo de coalizão”⁶⁴⁶.

⁶⁴¹ MALDONADO, Asael Mercado; GARCÍA, Jorge Olvera; HERREROS, Omar Olvera. *Presidencialismo y monarquía: ocaso y similitudes*. *Nómadas*, Madrid, v. 29, n. 1, p. 97-113, 2011. p. 103 (tradução nossa).

⁶⁴² PAUPÉRIO, Arthur Machado. **Presidencialismo, parlamentarismo e governo colegial**. Rio de Janeiro: Forense, 1956. p. 11-12.

⁶⁴³ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 136.

⁶⁴⁴ SILVA, Luis Virgilio Afonso da. *Presidencialismo y federalismo em Brasil: los desencuentros entre política y derecho*. In: ELLIS, Andrew; OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús; ZOVATTO G., Daniel (Coord.). **Cómo hacer que funcione el sistema presidencial**. Ciudad de México: Universidade Nacional Autónoma de México, 2009. p. 296 (tradução nossa).

⁶⁴⁵ SILVA, Luis Virgilio Afonso da. *Presidencialismo y federalismo em Brasil: los desencuentros entre política y derecho*. In: ELLIS, Andrew; OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús; ZOVATTO G., Daniel (Coord.). **Cómo hacer que funcione el sistema presidencial**. Ciudad de México: Universidade Nacional Autónoma de México, 2009. p. 296-299 (tradução nossa).

⁶⁴⁶ ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson de. *Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro*. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 5-34, 1988. p. 21-22.

Se o presidente da República precisa de apoio político⁶⁴⁷ para concretizar sua agenda de governo, no Brasil, o sistema presidencialista coloca à sua disposição uma “caixa de ferramentas” que inclui desde a distribuição de cargos e a transferência de recursos financeiros até a concessão no conteúdo das políticas a implementar. Nesse contexto, é interessante notar, com Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt⁶⁴⁸, que a adequabilidade no uso de cada “ferramenta” varia, por exemplo, de acordo com a popularidade do presidente e conforme dele se distanciam, ideologicamente, os partidos ou grupos aliados.

Certo é que, como salienta Alexandra Katia Dallaverde, a utilização desses instrumentos “[...] garantem ao Poder Executivo o domínio não apenas sobre o processo decisório, mas sobre o próprio Parlamento, culminando no controle da pauta de votações das Casas Legislativas, e até mesmo em seu resultado”⁶⁴⁹. Tal estratégia, conforme

⁶⁴⁷ A respeito da atuação do chefe de Poder Executivo na formação de coalizações, no presidencialismo brasileiro, cf. LOUREIRO JUNIOR, José. **Parlamentarismo e presidencialismo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1962. p. 154; ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson de. Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 5-34, 1988. p. 22-26; FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. p. 13; MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 178; SANTOS, Fabiano. Governos de coalizção no sistema presidencial: o caso do Brasil sob a égide da Constituição de 1988. In: AVRITZER, Leonardo; ANASTASIA, Fátima (Org.). **Reforma política no Brasil**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006. p. 225; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. Governador. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184; BATISTA, Mariana. O poder no Executivo: uma análise do papel da presidência e dos ministérios no presidencialismo de coalizção brasileiro (1995-2010). **Opinião Pública**, Campinas, v. 19, n. 2, p. 449-473, nov. 2013. p. 454; BATISTA, Mariana. O poder no Executivo: explicações no presidencialismo, parlamentarismo e presidencialismo de coalizção. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 24, n. 57, p. 127-155, mar. 2016. p. 146; BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Poderes orçamentários no presidencialismo democrático brasileiro: contribuições aos modelos comparativos**. 2016. 471 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Poder Legislativo) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, 2016. f. 37-61; CAVALCANTE, Pedro Luis Costa; MAGALHÃES, Amanda; GOELLNER, Isabella; PALLOTI, Pedro. Perfil de comando no núcleo de governo no Brasil. In: CAVALCANTE, Pedro Luis Costa; GOMIDE, Alexandre de Ávila. **O Presidente e seu núcleo de governo: a coordenação do Poder Executivo**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/190308_o_presidente_e_seu_nucleo_de_governo.pdf. Acesso em: 1 nov. 2019. p. 89-112; e BATISTA, Mariana. Como governam os presidentes: a governança do Executivo e a formulação da agenda legislativa. In: CAVALCANTE, Pedro Luis Costa; GOMIDE, Alexandre de Ávila. **O Presidente e seu núcleo de governo: a coordenação do Poder Executivo**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/190308_o_presidente_e_seu_nucleo_de_governo.pdf. Acesso em: 1 nov. 2019. p. 251-287.

⁶⁴⁸ BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Poderes orçamentários no presidencialismo democrático brasileiro: contribuições aos modelos comparativos**. 2016. 471 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Poder Legislativo) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, 2016. f. 48-50.

⁶⁴⁹ DALLAVERDE, Alexandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 132-133.

Argelina Cheibub Figueiredo e Fernando Limongi, tem se mostrado bem-sucedida, na medida em que, “Na prática, o Executivo tem aprovada em curto espaço de tempo a grande maioria das matérias que submete ao Congresso”⁶⁵⁰, podendo-se falar em sua preponderância na produção legislativa.

Portanto, no presidencialismo, ainda que em sua versão brasileira de coalização, como destaca Mariana Batista, “[...] o presidente é o chefe absoluto do governo”⁶⁵¹. Tanto que, ao considerar suas atribuições privativas, arroladas nos incisos do artigo 84 da CRFB/1988, Alexandre de Moraes o rotula de “A força motriz do Presidencialismo”⁶⁵².

Como não poderia ser diferente, diante do sistema de governo adotado, a Constituição de 1988 atribui ao chefe do Poder Executivo tanto as competências, ordinariamente, cabíveis aos chefes de governo quanto aquelas inerentes à chefia de Estado. Nesta função, cabe ao presidente da República – observada a eventual necessidade de autorização ou referendo do Congresso Nacional, quando as normas constitucionais assim exigirem –, por exemplo, manter relações com Estados estrangeiros, celebrar acordos internacionais, declarar a guerra e celebrar a paz, conforme os incisos VII, VIII, XIX e XX do artigo 84 da CRFB/1988.

Enquanto chefe de governo, por outro lado, incumbe ao presidente uma extensa gama de atribuições administrativas e políticas. É sua competência, *verbi gratia*, exercer – auxiliado pelos ministros de Estado – a direção superior da Administração Pública federal, nomear os ministros, os comandantes e generais militares, os ministros do STF, dos tribunais superiores e do TCU, o Procurador-Geral da República, o presidente e os diretores do Banco Central do Brasil, além de prover e extinguir os cargos públicos federais – vide artigo 84, incisos I, II, XIII, XIV, XV e XXV, da CRFB/1988.

Do mesmo modo, é seu papel remeter mensagem e plano de governo ao Congresso Nacional, solicitando-lhe as providências que entender necessárias à boa execução do plano, de acordo com o artigo 84, inciso XI, da CRFB/1988. Quanto às providências, pode, inclusive, influir decisivamente no processo legislativo, seja no exercício de seus poderes de iniciativa legislativa e de veto, seja na edição de medidas provisórias com força de lei. Além disso, pode expedir decretos para regulamentar a fiel execução das leis – conforme os incisos III, IV, V e XXV do artigo 84 da Constituição de 1988.

O chefe do Executivo, também, é o principal ator do sistema constitucional de crises, cabendo-lhe, observado o procedimento necessário, decretar o estado de defesa e o estado de sítio, nos termos do artigo 84, inciso IX, da CRFB/1988. Conforme o

⁶⁵⁰ FIGUEIREDO, Argelina Cheibub; LIMONGI, Fernando. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. p. 69.

⁶⁵¹ BATISTA, Mariana. O poder no Executivo: explicações no presidencialismo, parlamentarismo e presidencialismo de coalizão. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 24, n. 57, p. 127-155, mar. 2016. p. 133.

⁶⁵² MORAES, Alexandre de. **Presidente da República: a força motriz do presidencialismo**. 2002. 387 f. Tese (Professor Titular) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2002.

inciso seguinte, também é ele que decreta e executa a intervenção federal em estado membro da Federação.

No âmbito financeiro e orçamentário da Administração Pública, conforme o inciso XXIII do artigo 84 da CRFB/1988, é o presidente da República quem deve enviar, ao Congresso Nacional, os projetos das leis orçamentárias – PPA, LDO e LOA. Ainda é o responsável por prestar, ao Congresso Nacional, as contas referentes ao exercício anterior, por força do artigo 84, inciso XXIV, da Constituição de 1988.

O presidente da República, enquanto chefe do Poder Executivo da União, é o responsável, como elenca Alexandre de Moraes, pela “[...] adequação entre as receitas e despesas do Estado, a negociação da dívida pública, a efetivação de planos políticos para o estabelecimento de padrões de estabilidade monetária, administrativa e política [...]”⁶⁵³. Ele detém, como assevera Alexsandra Katia Dallaverde “[...] a gerência dos recursos e do aporte técnico necessários para a consecução das finalidades do Estado [...]”⁶⁵⁴.

Como ela explica, sendo o Poder Executivo “[...] a instância de poder responsável pela execução dos serviços de interesse mais direto da população, tais como saúde, educação e segurança pública, e conhecedora de suas necessidades”⁶⁵⁵, é natural que caiba ao seu titular a iniciativa das leis orçamentárias, enquanto veículos de planejamento governamental. O caráter técnico dos orçamentos, também, recomenda a iniciativa do Executivo nessa seara, como indica Rodrigo Luís Kanayama⁶⁵⁶.

Destaque-se que, detendo a iniciativa das leis orçamentárias, é o Poder Executivo que elabora o seu projeto, com a primeira indicação das políticas públicas a serem implementadas, dos objetivos e metas do governo para o exercício seguinte, da estimativa da receita a ser arrecadada e da previsão das despesas a serem realizadas. Logo, embora o parlamento examine, discuta e delibere a respeito dos projetos de lei encaminhados, não é difícil perceber que a estrutura geral do orçamento é, usualmente, definida pelo Executivo, especialmente quando consideradas as limitações às emendas legislativas decorrentes do disposto no artigo 166, parágrafos 3º e 4º, da CRFB/1988.

Além da iniciativa das leis orçamentárias, cabe ao presidente da República, como observa Alexsandra Katia Dallaverde, “[...] uma série de competências administrativas

⁶⁵³ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 248.

⁶⁵⁴ DALLAVERDE, Alexsandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 56.

⁶⁵⁵ DALLAVERDE, Alexsandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 55-56.

⁶⁵⁶ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Reflexões sobre o orçamento impositivo: as emendas individuais impositivas. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 12, n. 47, p. 239-256, jul./set. 2014. p. 253.

em matéria financeira e orçamentária, decorrentes de sua atribuição privativa para a prática dos chamados ‘atos de gestão’ [...]”⁶⁵⁷. É que a direção superior da Administração, atribuída ao presidente da República – com o auxílio dos ministros de Estado – pelo artigo 84, inciso II, da CRFB/1988, envolve a liderança da execução do orçamento público.

A execução orçamentária é o “[...] conjunto de atividades destinadas ao cumprimento dos programas estabelecidos [na lei orçamentária] para alcançar os objetivos propostos”⁶⁵⁸, como leciona José Afonso da Silva. Embora as atividades práticas destinadas à execução do orçamento – como a administração do sistema de execução e o acompanhamento da execução, realizados, respectivamente, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pela Secretaria de Orçamento Federal, ambas na estrutura do Ministério da Economia – sejam executadas no âmbito dos ministérios, o chefe do Poder Executivo, como destaca Aleksandra Katia Dallaverde, é quem detém a “[...] competência para a determinação das providências e medidas a serem implementadas”⁶⁵⁹.

Segundo afirmava Hely Lopes Meirelles, a execução do orçamento deveria ser realizada “[...] com fiel atendimento do que ele dispõe, quer quanto à arrecadação, quer quanto à despesa”⁶⁶⁰. Então, alguém poderia concluir que o orçamento deveria ser executado exatamente como aprovado.

Contudo, como observa Rodrigo Luís Kanayama⁶⁶¹, a previsão de determinada despesa no orçamento, por si só, não obriga o agente público a efetivamente executar o gasto, uma vez que predomina o entendimento segundo o qual o orçamento, por regra geral, é autorizativo. Assim, uma parcela das despesas previstas no orçamento, chamadas de despesas discricionárias, tem sua execução condicionada à conveniência e oportunidade do gestor público.

Além disso, como demonstra Aleksandra Katia Dallaverde, “[...] o sistema jurídico confere uma série de instrumentos de flexibilidade que permitem ao Executivo, durante a fase de execução orçamentária, deixar de dar cumprimento efetivo ao orçamento público da forma como aprovado [...]”⁶⁶². Por instrumentos de flexibilidade

⁶⁵⁷ DALLAVERDE, Aleksandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 55.

⁶⁵⁸ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 306.

⁶⁵⁹ DALLAVERDE, Aleksandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 92.

⁶⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 740.

⁶⁶¹ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Reflexões sobre o orçamento impositivo: as emendas individuais impositivas. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 12, n. 47, p. 239-256, jul./set. 2014. p. 241.

⁶⁶² DALLAVERDE, Aleksandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dis-

entenda-se a possibilidade de abrir créditos adicionais, limitar empenho e movimentação financeira, transferir, remanejar ou transpor verbas entre dotações orçamentária, cujo objetivo é “[...] permitir a realização dos programas orçamentários por meio de indispensáveis adaptações que surjam do ambiente econômico e social [...]”⁶⁶³, conforme dispõe Gabriel Loretto Lochagin.

O modelo de orçamento autorizativo, aliado à disponibilidade dos instrumentos de flexibilidade orçamentária, acabam por conferir ao Poder Executivo proeminência ante o parlamento na luta pelo controle dos recursos orçamentários. Vale destacar que, com a promulgação das EC n. 86, de 17 de março de 2015, e n. 100, de 26 de junho de 2019, e a consequente obrigatoriedade de execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais e de bancada, conforme dispõem os parágrafos 9º a 20 do artigo 166 da CRFB/1988, parte do poder de gerir o orçamento foi tolhido pelo Poder Legislativo, como havia previsto Rodrigo Luís Kanayama⁶⁶⁴, em mais um capítulo da contínua disputa pela supremacia do poder financeiro.

Como se disse acima, entre as atividades privativas do presidente da República, relacionadas com a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, está a responsabilidade de prestar, anualmente, contas ao Congresso Nacional, como estabelece o artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988. Logo, embora haja toda uma estrutura administrativa incumbida de elaborar os demonstrativos contábeis e fiscais, é responsabilidade do chefe do Poder Executivo velar pela sua regularidade.

Diante do conjunto de atribuições privativas do presidente da República, referentes à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, cabendo-lhe não somente elaborar a proposta orçamentária do Executivo, mas também consolidar as propostas apresentadas pelos demais poderes e órgãos independentes – conforme os artigos 99, parágrafos 3º e 4º, 127, parágrafos 4º e 5º, e, combinado com os anteriores, o 134, § 2º, todos da CRFB/1988 –, tendo a iniciativa exclusiva do processo legislativo orçamentário, sendo o responsável direto pela execução da maior fatia dos recursos orçamentários, inclusive das emendas parlamentares, tendo à sua disposição os instrumentos de flexibilidade orçamentária e lhe cabendo a entrega dos duodécimos ao parlamento, ao Poder Judiciário, ao ministério público, à defensoria pública e ao TCU, “[...] é evidente a preponderância do Poder Executivo”⁶⁶⁵, como destaca Rodrigo Luís Kanayama.

sertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 9.

⁶⁶³ LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público**: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 92.

⁶⁶⁴ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Reflexões sobre o orçamento impositivo: as emendas individuais impositivas. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 12, n. 47, p. 239-256, jul./set. 2014. p. 254.

⁶⁶⁵ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Reflexões sobre o orçamento impositivo: as emendas individuais impositivas. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 12, n. 47, p. 239-256, jul./set. 2014. p. 253.

Nesse sentido, mediante pesquisa empírica, com a utilização de um conjunto de indicadores de poderes formais de natureza orçamentária, Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt concluiu que o Brasil “[...] posiciona-se entre os países com mais poderes presidenciais de agenda orçamentária do mundo, e o primeiro entre os presidencialistas, à exceção da Coreia do Sul [...]”⁶⁶⁶. Portanto, em comparação com outros países, pode-se afirmar que são amplos os poderes orçamentários do presidente da República brasileiro.

Aliás, tal pujança do Poder Executivo em matéria orçamentária é uma das causas principais da proeminência do Poder Executivo entre os poderes do Estado. Alessandra Katia Dallaverde⁶⁶⁷ chega a conclusão semelhante.

É exatamente a condição do presidente da República como a figura mais importante do sistema presidencialista de governo, principal condutor dos negócios públicos da nação, legitimado democraticamente por votação de âmbito nacional, titular das funções de chefe de Estado e de chefe de governo, que justifica a manutenção da competência para o julgamento de suas contas no Congresso Nacional, como estabelece o artigo 49, inciso IX, da CRFB/1988.

Recorde-se que, conforme se expõe nas seções 2.4 (p. 97) e 2.5 (p. 104) deste trabalho, estando originariamente associadas ao parlamento, as atividades referentes à *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública foram, em grande parte, atribuídas pelo legislador constituinte aos tribunais de contas, enquanto agências especializadas de *accountability* horizontal. Assim, entre outras competências, conforme prevê o artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, cabe aos tribunais de contas, não ao Poder Legislativo, no exercício da função judicante – apresentada na subseção 2.6.8 (p. 157) –, o “julgamento” de quase todas as contas devidas por agentes públicos, sendo exceção apenas aquelas prestadas por chefes de Poder Executivo.

Ante o exposto nesta seção, conclui-se que, ao ponderar o impacto da figura presidencial nos rumos econômicos e sociais da nação e na própria estabilidade governamental, entendeu o legislador constituinte que, apesar da incapacidade do Poder Legislativo para conduzir isoladamente a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, era necessário manter em seu âmbito de atuação o julgamento das contas presidenciais. Como esta seção, até aqui, ocupou-se, primordialmente, da figura do presidente da República, dedica-se a subseção seguinte a tratar dos chefes de Poder Executivo dos entes subnacionais, governadores e prefeitos.

⁶⁶⁶ BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Poderes orçamentários no presidencialismo democrático brasileiro**: contribuições aos modelos comparativos. 2016. 471 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Poder Legislativo) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, 2016. f. 126-127.

⁶⁶⁷ DALLAVERDE, Alessandra Katia. **A titularidade exercida pelo Poder Executivo sobre a gestão das finanças públicas e o desequilíbrio causado no quadro da separação de poderes**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 178.

3.1.1 Governadores e prefeitos

Como exposto no início da seção 3.1 (p. 166), o sistema de governo adotado no Brasil é o presidencialismo, exercendo o presidente da República eleito diretamente, de forma unipessoal, a chefia do Poder Executivo da União, reunindo as funções de chefe de Estado e de governo.

À primeira vista, pode parecer que, uma vez instituído o sistema de governo presidencialista para o país, a única opção possível seria forçar os entes subnacionais a adotarem o mesmo modelo, sem lhes deixar opção. Contudo, há casos históricos em que o sistema de governo do ente nacional não foi imposto aos entes subnacionais, como demonstra o exemplo apresentado por Alexandre de Moraes, segundo quem, já após a adoção do sistema de governo presidencialista nos Estados Unidos da América, “Nas constituições da Pensilvânia e de New Hampshire, inexistia a figura do governador, e em oito outras constituições o chefe de governo deveria ser escolhido pelo legislativo, nos moldes do parlamentarismo inglês”⁶⁶⁸.

No Brasil atual, porém, os governadores de estado e do DF, conforme dispõem os artigos 28 e 32, § 2º, da CRFB/1988, obrigatoriamente são escolhidos mediante eleição direta, tendo como circunscrição eleitoral o respectivo membro federado. Do mesmo modo, os prefeitos municipais, por força do artigo 29, inciso I, são eleitos diretamente pelos cidadãos votantes em cada município.

Portanto, considerando que a chefia do Poder Executivo, no DF e em cada estado e município, deve ser, por força da CRFB/1988, exercida unicamente pelo governador ou prefeito, conforme o caso, eleito diretamente pela população, sem a intermediação dos parlamentares, conclui-se que o legislador constituinte impôs o sistema de governo presidencialista como modelo obrigatório – na medida em que o chefe do governo não é escolhido pelo Legislativo, mas por sufrágio – a ser adotado pelos entes subnacionais.

Aliás, como destaca Luis Virgilio Afonso da Silva, não obstante tenham competência para elaborar suas constituições estaduais, os estados não têm grande liberdade de organização, seja em razão da característica analítica da CRFB/1988, seja em razão do papel centralizador do princípio da simetria, amplamente aplicado na jurisprudência do STF. Assim, segundo ele, “[...] as constituições estaduais são, em grande parte, uma espécie de cópia da Constituição Federal. Não há praticamente nenhuma variação na forma de organizar os poderes no nível estadual”⁶⁶⁹.

De acordo com Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira, “[...] diversas normas que dizem respeito ao Presidente da República são aplicáveis quanto ao governador

⁶⁶⁸ MORAES, Alexandre de. **Presidencialismo**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 23.

⁶⁶⁹ SILVA, Luis Virgilio Afonso da. *Presidencialismo y federalismo em Brasil: los desencuentros entre política y derecho*. In: ELLIS, Andrew; OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús; ZOVATTO G., Daniel (Coord.). **Cómo hacer que funcione el sistema presidencial**. Ciudad de México: Universidade Nacional Autónoma de México, 2009. p. 295 (tradução nossa).

[...]”⁶⁷⁰. Nesse sentido, Hécio de Abreu Dallari Júnior⁶⁷¹ destaca a semelhança entre os papéis desempenhados pelos prefeitos, pelos governadores e pelo presidente da República.

Embora os governadores de estado e os prefeitos municipais não exerçam chefia de Estado – papel, obviamente, reservado ao presidente da República – eles são os responsáveis por representar os entes federados cujo Poder Executivo chefiam. Nesse sentido, segundo José Afonso da Silva, o prefeito “Representa a Municipalidade em Juízo ou fora dele”⁶⁷².

Por outro lado, pode-se afirmar, tanto em relação aos governadores quanto em relação aos prefeitos, que, em seu âmbito de atuação, exercem as funções de chefe de governo, na medida em que lhes cabe a direção dos negócios do ente, tanto os de natureza governamental quanto os de natureza administrativa. Governamentais, como lecionava Hely Lopes Meirelles, são as atribuições diretamente relacionadas à “[...] condução dos negócios públicos, de opções políticas de conveniência e oportunidade na sua realização [...]”, enquanto as de natureza administrativa, segundo ele, seriam aquelas “[...] que visam à concretização das atividades executivas do Município [ou estado-membro] [...]”⁶⁷³.

Segundo classificação de José Afonso da Silva⁶⁷⁴, as atribuições de natureza governamental podem ser diferenciadas entre funções políticas, funções colegislativas e funções executivas *stricto sensu*. Entre as funções políticas do chefe do Poder Executivo, ele elenca a representação do ente, a direção geral dos negócios públicos, as relações com as casas legislativas, as relações com outros entes públicos – tanto no mesmo nível federativo quanto entre níveis federativos diversos – e com entidades e organismos internacionais e estrangeiros.

Por sua vez, as funções colegislativas dos governantes, em sua classificação, envolvem a iniciativa legislativa, a sanção e veto dos projetos de lei aprovados no Legislativo, a promulgação e a publicação das leis, as mensagens sobre a situação do ente e a convocação extraordinária do parlamento. Portanto, é papel dos governadores e prefeitos remeter mensagens e planos de governo à respectiva casa legislativa, solicitando-lhes as providências que entenderem necessárias à boa execução dos planos. Quanto às provi-

⁶⁷⁰ FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. Governador. *In*: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184.

⁶⁷¹ DALLARI JÚNIOR, Hécio de Abreu. **Infrações político-administrativas cometidas por prefeitos municipais**. 2002. 127 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. f. 37-38.

⁶⁷² SILVA, José Afonso da. **O prefeito e o município**. 2. ed. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 1977. p. 83.

⁶⁷³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 711-712.

⁶⁷⁴ SILVA, José Afonso da. **O prefeito e o município**. 2. ed. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 1977. p. 84-85; 90; 91-108; 109-133; 134-143; 147-192.

dências, podem, como o presidente da República, influir no processo legislativo com o exercício de seus poderes de iniciativa legislativa e de veto. Além disso, podem expedir decretos para regulamentar a fiel execução das leis.

Finalmente, as funções executivas *stricto sensu*, segundo essa classificação, envolvem o planejamento, a organização, a direção, o comando, a coordenação e o controle das atividades administrativas. Assim, em função análoga à chefia de governo exercida pelo presidente da República, incumbe aos governadores e aos prefeitos, por exemplo, exercer – auxiliados pelos secretários – a direção superior da Administração estadual e local. Entre as atribuições de natureza administrativa, dos chefes de Poder Executivo dos entes subnacionais, encontram-se o exercício do poder de polícia, a administração financeira e orçamentária, a administração do patrimônio público, o gerenciamento dos servidores públicos, a edição de atos administrativos, a celebração de contratos administrativos, a execução de obras públicas e a prestação dos serviços públicos.

Portanto, de um lado, de acordo com Fábio Nadal Pedro, “As atribuições políticas do prefeito [e do governador] materializam-se com a prática de atos de governo [...], tais como elenco dos programas de governo (diretrizes políticas do Município) e o exercício da função atípica legislativa [...]”⁶⁷⁵. Por outro lado, as atividades administrativas, segundo ensinava Hely Lopes Meirelles, “[...] concretizam-se na execução das leis em geral e na realização de atividades materiais locais, traduzidas em atos administrativos (despachos em geral) e em fatos administrativos (obras e serviços)”⁶⁷⁶.

Como destaca José Afonso da Silva, “Os administrativistas costumam falar em atos de governo e atos administrativos [ou de gestão] [...]”⁶⁷⁷. Enquanto os primeiros ocorrem quando o chefe do Poder Executivo exerce as atividades de natureza governamental, os atos de gestão decorrem do exercício de atividades administrativas.

Tendo em vista que o chefe do Poder Executivo não pode se furtar à realização das atividades de natureza governamental, indelegáveis, e que sua capacidade de trabalho é limitada – como é a de qualquer pessoa –, na União, no DF, nos estados e nos municípios de médio e grande porte – em razão do tamanho da máquina pública e da complexidade das atividades administrativas envolvidas – boa parte das atribuições de natureza administrativa é delegada aos seus auxiliares.

A delegação de determinada atividade, vale dizer, não retira do chefe do Poder Executivo a responsabilidade por direcionar, monitorar, supervisionar e avaliar o delegado, mantendo o presidente, governador ou prefeito, como enfatizava Hely Lopes Meirelles⁶⁷⁸,

⁶⁷⁵ PEDRO, Fábio Nadal. Prefeito. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 310-311.

⁶⁷⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 720.

⁶⁷⁷ SILVA, José Afonso da. **O prefeito e o município**. 2. ed. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 1977. p. 89.

⁶⁷⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 711-712.

a responsabilidade direta ou indireta por todas as atividades do Executivo. Tal responsabilidade, deve ficar claro, não é objetiva, mas subjetiva, somente podendo ser atribuída ao chefe de Poder Executivo responsabilidade financeira, reintegratória ou sancionatória, ou a ele aplicada sanção não patrimonial, na medida de sua culpabilidade, conforme destaca a subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho.

Noutra realidade, em muitos municípios de pequeno porte, em razão da limitação de recursos e estrutura do poder público, os prefeitos envolvem-se pessoalmente na realização de atividades administrativas. Tal situação está no cerne da questão – que é detidamente discutida na subseção 3.3.1 (p. 223) deste trabalho – envolvendo a disputa entre os tribunais de contas e as casas legislativas para julgar as contas de chefes do Poder Executivo, especialmente, prefeitos, que ordenam despesas.

No âmbito financeiro e orçamentário, os governadores e prefeitos são responsáveis por enviar ao parlamento os projetos das leis orçamentárias – PPA, LDO e LOA – e a prestação de contas de sua gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, referente ao exercício anterior.

Pelo exposto, percebe-se que, assim como ocorre com o presidente da República, em seu âmbito de atuação, governadores e prefeitos dominam o orçamento público, seja pela relevância de seu papel na definição da estrutura das leis orçamentárias, seja por lhes caber – com o auxílio dos secretários – a execução da maior parcela do orçamento, no exercício da direção superior da Administração estadual e local, respectivamente.

Do mesmo modo, a par de direcionar, monitorar, supervisionar e avaliar a estrutura administrativa incumbida de elaborar os demonstrativos contábeis e fiscais – bem como zelar por sua regularidade –, os chefes de Poder Executivo dos entes subnacionais são obrigados a prestar, anualmente, às casas legislativas, contas da gestão financeira e orçamentária a seu encargo.

Também nos estados e municípios, tal conjunto de atribuições privativas confere ao chefe do Poder Executivo preponderância sobre as demais autoridades públicas, por razões semelhantes às apresentadas quando se tratou do presidente da República, a saber, a elaboração da proposta orçamentária e a consolidação das propostas apresentadas pelos demais poderes e órgãos independentes, a iniciativa exclusiva do processo legislativo orçamentário, a responsabilidade pela execução da maior fatia dos recursos orçamentários, inclusive das emendas parlamentares, tendo a sua disposição os instrumentos de flexibilidade orçamentária e lhe cabendo a entrega dos duodécimos aos demais poderes e órgãos independentes.

Vale dizer que, sendo a federação brasileira constituída de três esferas de governo autônomas, como ensina José Afonso da Silva, com os específicos encargos e serviços de competência da União, dos estados, do DF e dos municípios, os prefeitos, os governadores e o presidente da República gozam, como chefes de governo, de “[...] poder autônomo nos limites traçados pela Constituição, para exercer as respectivas compe-

tências, sem intromissão dos demais⁶⁷⁹. Outrossim, Fábio Nadal Pedro assevera que “[...] o prefeito, no desempenho de seu cargo, não está subordinado (poder hierárquico) a qualquer órgão ou poder estatal, corolário do sistema federativo adotado pelo ordenamento pátrio [...]”⁶⁸⁰.

Assim, aquela posição de proeminência da qual goza o presidente da República em relação às demais autoridades da União, estende-se ao governador de estado e do DF e ao prefeito municipal nos âmbitos estadual, distrital e local, respectivamente. Por isso, Hely Lopes Meirelles afirmava que tal distinção “[...] decorre naturalmente da sua situação de chefe do Poder Executivo, detentor de todos os instrumentos de ação de que dispõe o Município [ou estado ou DF] para a realização de seus fins”⁶⁸¹.

Logo, é a condição de cada governador e prefeito, cada qual em seu âmbito e circunscrição, como o principal condutor dos negócios públicos, titular de uma ampla gama de funções políticas e administrativas, que justifica a manutenção da competência para o julgamento das contas por eles prestadas na respectiva casa legislativa, ao invés de ter sido distribuída aos tribunais de contas.

Dessa maneira, a seção 3.1 (p. 166), incluindo esta subseção, fornece os subsídios necessários para melhor compreender o que representa a figura dos chefes de Poder Executivo brasileiros e as razões pelas quais se deu a escolha constituinte de – apesar de sua incapacidade para conduzir, por si só, a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, de forma sistemática e eficiente – atribuir, às casas legislativas, a competência para julgar as contas prestadas pelos governantes. A próxima seção, por seu turno, trata da apresentação das contas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais.

3.2 PRESTAÇÃO DE CONTAS POR CHEFE DE PODER EXECUTIVO

No Brasil, por força do parágrafo único do artigo 70 da CRFB/1988, todo aquele que exercer a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, deve prestar contas de sua atuação, conforme expõe o capítulo 2 (p. 71) deste trabalho. Tal obrigação decorre da sujeição de todos os agentes públicos, inclusive os eleitos para o exercício do governo, à *accountability*, tal como se apresenta no capítulo 1 (p. 39).

De certo modo, pode-se dizer que, sempre que o governante se dirige à população, ou a seus representantes eleitos, apresentando informações e justificando suas ações e omissões no exercício do governo, ele está, de algum modo, prestando contas. Ainda assim, com o objetivo de possibilitar o exercício, sistemático e eficiente, do

⁶⁷⁹ SILVA, José Afonso da. **O prefeito e o município**. 2. ed. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 1977. p. 8.

⁶⁸⁰ PEDRO, Fábio Nadal. Prefeito. In: DIMOULIS, Dimitri (Coord.); TAVARES, André Ramos *et al* (Org.). **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 310-311.

⁶⁸¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 711.

controle externo, o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária exige que os presidentes da República, os governadores de estado e do DF e os prefeitos municipais prestem contas de maneira específica e constitui uma rotina de apreciação e julgamento dessas contas.

As subseções desta seção, a seguir, tratam justamente da apresentação dessas contas, discutem quem tem legitimidade para apresentá-las, quais informações e documentos as devem compor, qual a periodicidade e o prazo nos quais são requeridas e perante que instituições elas devem ser prestadas, bem como da resposta que o sistema de *accountability*, instituído pela CRFB/1988, prevê para a hipótese dos chefes de Poder Executivo não se desincumbirem desse encargo.

3.2.1 Responsabilidade pela apresentação das contas

Na União, como determina o artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988, o presidente da República é o responsável por prestar as contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Aliás, não lhe é permitido delegar tal responsabilidade sequer aos ministros de Estado, conforme se depreende do parágrafo único do referido artigo.

A leitura conjunta dos artigos 71, inciso I, 75 e 31, § 2º, da CRFB/1988 é, por si só, suficiente para estender tal obrigação aos governantes dos entes subnacionais. Adicionalmente, apurou-se que, no âmbito estadual e distrital, respectivamente, as constituições estaduais e a Lei Orgânica do DF estabelecem que a apresentação das contas é responsabilidade indelegável dos governadores⁶⁸².

Semelhantemente, a pesquisa mostrou que, dentre os municípios integrantes da sua amostra, selecionados na forma descrita no Apêndice B (p. 541), todas as leis orgânicas, que trataram da obrigação de prestar contas – 97% da amostra –, atribuíram a responsabilidade por sua apresentação aos prefeitos municipais⁶⁸³. Logo, calculando-se a margem de erro, pode-se inferir, com razoável certeza – o nível de confiança é de 90%, conforme se explica no referido apêndice –, que pelo menos 94% das leis orgânicas dos municípios brasileiros indicam os prefeitos como os legitimados para a apresentação das contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, no âmbito local, sem possibilidade de delegação aos secretários municipais ou a quaisquer outros auxiliares.

⁶⁸² Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

⁶⁸³ Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

Portanto, nas três esferas de governo, o legitimado para apresentar a prestação de contas, detendo a iniciativa exclusiva desse processo, é o próprio chefe do Poder Executivo. Diante do que foi discutido na seção 3.1 (p. 166), e em sua subseção, observa-se que, quando os presidentes da República, os governadores e os prefeitos apresentam a prestação de contas, eles o fazem no exercício da chefia de governo.

Segundo José de Ribamar Caldas Furtado, a obrigação de prestar contas é “[...] personalíssima (*intuitu personae*), que só o devedor pode efetivar, não se podendo admitir que tal prestação seja executada através de interposta pessoa (procurador, preposto, substituto, etc.)”⁶⁸⁴. Em razão disso, segundo ele, uma prestação de contas eventualmente apresentada por uma prefeitura, relativa à gestão financeira e orçamentária de um ex-prefeito, deveria ser rejeitada e, conseqüentemente, o ex-governante estaria sujeito às sanções aplicáveis a quem não se desonera da obrigação de prestar contas.

É, na verdade, simples perceber que é o chefe do Poder Executivo quem apresenta suas contas. Surgem, porém, algumas questões que convidam ao alongamento dessa reflexão. Por exemplo, é motivo de dúvida se a responsabilidade por apresentar a prestação de contas referente ao último ano do mandato recai sobre aquele que efetivamente foi o responsável pela gestão financeira e orçamentária no período ou sobre o novo ocupante do cargo. Naquelas situações em que o presidente, governador ou prefeito é definitivamente substituído no decorrer do exercício, também pode surgir incerteza se a legitimidade seria do mandatário substituído ou do substituto, se devem ser apresentadas duas prestações de contas separadas ou somente uma consolidada, se devem haver dois processos, duas apreciações do tribunal de contas competente e dois julgamentos, ou somente um. Pode-se questionar, ainda, se a solução adotada seria aplicável aos casos nos quais a substituição ocorre por morte do titular, se a legitimidade é do substituto ou dos sucessores do falecido.

Tais questões não são especificamente respondidas nos textos constitucionais. Tampouco a Lei n. 4.320/1964 e a LRF, que veiculam normas gerais de direito financeiro, tratam dessas situações. Da mesma forma, o regimento comum do Congresso Nacional⁶⁸⁵ – veiculado pela Resolução n. 1, de 1970, do Congresso – e o regulamento interno de sua Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização⁶⁸⁶, em

⁶⁸⁴ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 2-3 (Versão digital).

⁶⁸⁵ BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 1970-CN**. Regimento comum. Texto consolidado até janeiro de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/documents/59501/97171143/RCCN.pdf/>. Acesso em: 16 nov. 2019.

⁶⁸⁶ BRASIL. Congresso Nacional. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. **Regulamento interno**. Disponível em: http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/Le-gisla_CMO/Regulamento_interno_CMO.pdf. Acesso em: 23 out. 2019. p. 26.

bora tratem da prestação de contas do presidente da República, não discriminam a postura a ser adotada nas situações levantadas acima.

Compulsando as leis orgânicas das cortes de contas brasileiras, observa-se que elas, também, não previram solução especial para tais questões. Em doze (36%) delas, porém, como mostrou a pesquisa, há delegação, das casas legislativas aos tribunais de contas, para regulamentar a forma como o Poder Executivo deve encaminhar sua prestação de contas⁶⁸⁷. Logo, a previsão de quem é o responsável por apresentar as contas, nos casos enumerados acima, poderia ser regulada nos regimentos internos ou em atos normativos específicos editados pelas cortes de controle externo. Contudo, em análise detida dos regimentos internos das trinta e três cortes de contas brasileiras e exame de outros atos normativos, editados por diversas delas, que tratam especificamente sobre a prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, verifica-se que tais situações não foram aventadas.

Assim, embora sejam muitas as normas – entre constituições federal e estaduais, leis orgânicas municipais, regimentos internos de casas legislativas, normas gerais de direito financeiro, leis orgânicas, regimentos e atos normativos internos específicos de trinta e três tribunais de contas – que se referem à prestação de contas por chefes de Poder Executivo, não há regulamentação, clara e expressa, sobre quem deve assinar e apresentar a prestação de contas nas situações em que, por qualquer motivo – por exemplo, final de mandato, renúncia, deposição ou morte do titular –, o governante no momento em que as contas devem ser encaminhadas não seja o mesmo que governou durante todo o exercício anterior.

Diante dessas situações, a solução que se vislumbra neste trabalho é que as prestações de contas sejam sempre apresentadas, nas três esferas de governo, pelo chefe de Poder Executivo que esteja no exercício do cargo no momento em que as contas devam ser prestadas, independentemente de ele ter sido o responsável pelo governo no exercício ao qual as contas se referem.

Análise cuidadosa dos dispositivos da CRFB/1988 que preveem a obrigação do presidente da República prestar, anualmente, contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública – nomeadamente seus artigos 49, inciso IX, 71, inciso I, e 84, inciso XXIV – leva à conclusão de que a solução vislumbrada no parágrafo anterior deste trabalho condiz com a redação constitucional. De fato, enquanto é expressa a necessidade de que as contas sejam prestadas pelo presidente, sejam prestadas anualmente e se refiram ao exercício anterior, não há menção à obrigatoriedade de que o presidente que encaminha as contas seja o próprio responsável pelo governo no exercício anterior.

⁶⁸⁷ Vide o quadro 9 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 631-635.

Tendo em vista que, neste ponto, a redação das constituições estaduais e das leis orgânicas municipais praticamente espelham a CRFB/1988, também nelas não há óbice em se reconhecer que a interpretação mais adequada é que o chefe de Poder Executivo responsável por apresentar as contas não necessariamente deve ser aquele que exerceu o governo no exercício anterior.

Aliás, considerando os documentos e as informações que devem compor a prestação de contas dos governantes – vide subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho –, cuja elaboração impreterivelmente movimenta a estrutura administrativa do ente federado, é preciso ter em mente que, uma vez que ele estivesse fora do cargo, teria inúmeras dificuldades em elaborar ou supervisionar a elaboração de sua prestação de contas.

Em consequência, a responsabilidade, atrelada à chefia do Poder Executivo, por prestar anualmente as contas, deve ser dissociada da responsabilidade pelas ações e omissões às quais as contas se referem. Por conseguinte, embora na maioria dos casos ambas estejam sobre um mesmo chefe de Poder Executivo, não são incomuns as situações em que tal coincidência não ocorre – no mínimo a cada oito anos, pensando na possibilidade de reeleição, o presidente, governador ou prefeito, conforme o caso, responsável por prestar as contas, não é aquele que exerceu o governo no exercício anterior.

Dentre as questões formuladas, para as quais a legislação não prevê solução específica, ainda não se apresenta, nesta parte desta seção, resposta para algumas delas. Por exemplo, nas situações em que, por qualquer motivo, o chefe de Poder Executivo for substituído no meio do exercício, embora se tenha definido o responsável pelo encaminhamento, ainda não se firmou se devem encaminhadas duas prestações de contas separadas ou somente uma consolidada. Esse ponto é discutido, ainda nesta seção, na subseção 3.2.4 (p. 198), ao tratar do conteúdo da prestação de contas do chefe de Poder Executivo. As demais são reapresentadas noutros pontos deste trabalho, quando o desenvolvimento do assunto tornar possível a determinação do modo como se deve proceder.

Por todo o exposto, tanto na União como nos estados, nos municípios e no Distrito Federal, o legitimado para apresentar a prestação de contas, detendo a iniciativa exclusiva desse processo, é o chefe do Poder Executivo que exerce o cargo no momento em que as contas devam ser prestadas. É assim porque a responsabilidade pela prestação de contas é independente da responsabilidade pelas ações e omissões às quais as contas se refiram.

Tendo-se definido, nesta subseção, quem tem a legitimidade para iniciar o processo de prestação de contas, a seguinte, ainda no bojo da forma como as prestações de contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais devem ser apresentadas, demonstra a quem elas devem ser encaminhadas.

3.2.2 Instituição competente para receber as contas

Tendo em conta que, na sistemática constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, como exposto no início deste capítulo 3 (p. 165), as contas prestadas

por determinado chefe de Poder Executivo devem ser apreciadas pelo tribunal de contas e julgadas pela casa legislativa competentes, pode-se questionar a qual das duas instituições o responsável pela sua apresentação deve encaminhá-las.

No âmbito da União, por expressa determinação contida no artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988, a prestação de contas deve ser apresentada perante o Congresso Nacional, marcando posição sobre quem é o principal agente de *accountability* horizontal em relação a gestão financeira e orçamentária a cargo dos presidentes da República. Nesse caso, o Congresso Nacional deve encaminhar as contas recebidas ao outro sujeito ativo de *accountability* horizontal, qual seja, o TCU, para apreciação e emissão de parecer prévio⁶⁸⁸.

De igual modo, conforme mostrou a pesquisa, de acordo com a Lei Orgânica do DF e as constituições estaduais, no DF e em todos os estados brasileiros, os governadores devem apresentar a prestação de contas perante as casas legislativas⁶⁸⁹. Ao recebê-las, a Câmara Legislativa do DF e as assembleias legislativas devem as encaminhar aos respectivos tribunais de contas.

Dentre as constituições estaduais, dezoito (69%), privilegiando a autonomia municipal, não determinam a instituição perante a qual os prefeitos municipais devem apresentar suas contas. De outro lado, seis (23%), coerentemente com a lógica utilizada para as contas dos governadores, estabelecem que as contas dos prefeitos devem ser prestadas ante as câmaras municipais, enquanto duas (8%) definem que tais contas devem ser apresentadas diretamente às cortes de controle externo competentes para a sua apreciação.

Por sua vez, de acordo com a pesquisa realizada, entre as leis orgânicas das cortes de contas estaduais que têm competência para efetuar a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública municipal, seis (23%) não indicam a instituição perante a qual os prefeitos devem apresentar suas contas, outras seis (23%) apontam os parlamentos municipais como primeiro destino dessas contas, ao passo que

⁶⁸⁸ Na prática, efetivamente, as contas têm sido apresentadas perante o Congresso Nacional e por eles encaminhadas ao TCU, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**: exercício de 2016. Relator: Ministro Bruno Dantas. Plenário, Brasília, 28 de junho de 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-do-governo-da-republica-exercicio-de-2016.htm>. Acesso em: 1 dez. 2017. p. 25; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República**: exercício de 2017. Relator: Ministro Vital do Rego. Plenário, Brasília, 13 de junho de 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-do-governo-da-republica-2017.htm>. Acesso em: 6 nov. 2019. p. 13; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República**: exercício de 2018. Relator: Ministra Ana Arraes. Plenário, Brasília, 12 de junho de 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-do-governo/index.html>. Acesso em: 6 nov. 2019. p. 13.

⁶⁸⁹ Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

quatorze (54%) definem que tais contas devem ser apresentadas diretamente aos tribunais de contas competentes para as apreciar⁶⁹⁰.

Pode parecer incoerente a opção daqueles legisladores estaduais que, ao tratar das contas prestadas por governadores, decidiram manter nas assembleias legislativas a prerrogativa – se é que se pode assim chamá-la – de as receber e encaminhá-las às cortes de controle externo, mas, ao tratar dos prefeitos municipais, entenderam que suas contas devem ser apresentadas diretamente nos tribunais de contas, sem intervenção das câmaras municipais.

É possível que tenham entendido, equivocadamente, que o papel dos legislativos municipais, na *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, é menos importante do que o desempenhado pelas casas legislativas estaduais. De qualquer maneira, considerando a autonomia municipal e a competência dos municípios para editar normas suplementares em matéria de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública local, conforme apresenta a subseção 2.5.4 (p. 121), vale ressaltar que nada impede que as leis orgânicas dos municípios desses estados estabeleçam que as contas do prefeito devem ser apresentadas, na data fixada, perante a câmara municipal.

Aliás, a partir dos resultados da pesquisa realizada, pode-se inferir, com razoável certeza, que algo entre 80 e 94% das leis orgânicas dos municípios brasileiros determinam, expressamente, que os prefeitos municipais devem apresentar suas contas à câmara municipal, enquanto entre 4 e 16% delas indicam as cortes de contas como sua primeira parada⁶⁹¹. Caso haja divergência entre as instituições indicadas para recebimento das contas na lei orgânica de certo município e na constituição do estado ao qual pertence ou na lei orgânica da respectiva corte de controle externo, os chefes de Poder Executivo municipal devem apresentar as contas tanto à câmara municipal como ao tribunal de contas, atendendo, respectivamente, a lei orgânica municipal e à constituição estadual ou à lei orgânica da corte de controle externo competente.

Por outro lado, é possível que o motivo que levou os legisladores de alguns estados a indicarem as cortes de contas como primeiro destino das contas prestadas por chefes de Poder Executivo não tenha sido o menosprezo à importância das câmaras municipais na *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública local. É que há, pelo menos, dois outros fatores a considerar.

⁶⁹⁰ Vide o quadro 6 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 610-619.

⁶⁹¹ Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

Primeiro, deve-se ter em mente que as contas dos chefes de Poder Executivo, em todas as esferas, devem ficar, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo, à disposição para consulta, exame e apreciação de qualquer cidadão ou instituição da sociedade. Tal obrigação decorre, inicialmente, do artigo 31, § 3º, da CRFB/1988, que tratava somente das contas municipais, em seguida, dos dispositivos contidos em boa parte das constituições estaduais e leis orgânicas municipais que replicaram aquele parágrafo constitucional, e, finalmente, do artigo 49 da LRF, aplicável a todos os entes. Portanto, na verdade, como medida de transparência da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, as contas dos governantes, de qualquer modo, devem ser enviadas às casas legislativas do respectivo ente o quanto antes, para serem disponibilizadas para consulta, exame e apreciação de quem se interessar.

O segundo fator a ser considerado é a influência pública e notória da revolução tecnológica da informação e comunicação na apresentação e na apreciação das contas prestadas por chefes de Poder Executivo. Talvez essa influência ainda não seja tão relevante na análise das prestações de contas dos presidentes da República e governadores, já que cada corte de controle externo não aprecia, anualmente, mais do que um desses processos.

Porém, em se tratando de contas apresentadas pelos prefeitos dos cinco mil, quinhentos e setenta municípios brasileiros⁶⁹², a tecnologia da informação torna-se cada vez mais imprescindível no processo de prestação de contas. Perceba-se que, enquanto cada câmara municipal recebe e julga anualmente as contas de um único chefe de Poder Executivo, os tribunais de contas dos estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul, por exemplo, recebem e apreciam, respectivamente, as contas de oitocentos e cinquenta e três, seiscentos e quarenta e quatro⁶⁹³ e quatrocentos e noventa e sete prefeitos municipais todos os anos, além das contas prestadas pelo governador em cada estado.

Logo, tendo em vista a necessidade de eficiência das atividades da Administração Pública – consagrada na inscrição do princípio da eficiência no *caput* do artigo 37 da CRFB/1988 –, inclusive da *accountability* de sua gestão financeira e orçamentária, e considerando que os recursos financeiros e humanos à disposição das cortes de contas são limitados, é tanto mandatório como inevitável que elas, cada vez mais, utilizem os recursos oferecidos pela tecnologia da informação e comunicação para receber as contas prestadas por chefes de Poder Executivo. Assim, no exercício de sua função normativa, discutida na subseção 2.6.3 (p. 133) deste trabalho, muitas cortes de controle

⁶⁹² Cf. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas da população residente nos municípios brasileiros**: data de referência em 1º de julho de 2018. Estimativas de população enviadas ao TCU. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?edicao=22367&t=resultados>. Acesso em: 18 fev. 2019.

⁶⁹³ Embora o estado de São Paulo tenha seiscentos e quarenta e cinco municípios, deve-se recordar que a capital do estado tem o seu próprio tribunal de contas.

externo, ao expedirem atos e instruções sobre a forma como lhes devem ser submetidas as prestações de contas, têm apontado que as informações referentes às prestações de contas lhes devem ser submetidas de forma eletrônica.

Esse processo de evolução da utilização da tecnologia da informação e comunicação para a apresentação das informações relativas à prestação de contas, uma vez iniciado, é contínuo. Normalmente, inicia-se com a simples apresentação em meio digital – digitalização – dos documentos nos formatos que sempre foram exigidos em papel. A partir daí, toma o caminho da comunicação entre os sistemas de informação das prefeituras e dos tribunais de contas, com a transmissão de dados, estruturados conforme *layout* por eles definido, como já ocorre em vários estados.

Essa transferência de dados permite, por um lado, o desenvolvimento de ferramentas eletrônicas de auxílio à análise das contas, que incluam, por exemplo, a verificação automática de pontos de controle, a geração eletrônica de relatórios preliminares e a emissão eletrônica de alarmes direcionados tanto aos auditores dos tribunais de contas que realizam a análise técnica das prestações de contas como às equipes dos prefeitos municipais que transmitem as informações.

Por outro lado, a detenção desse enorme conjunto de dados, referentes a todos os jurisdicionados de sua circunscrição, transforma os tribunais de contas nos grandes repositórios de informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. De posse dessa condição, as cortes de contas tanto devem investir no desenvolvimento próprio de ferramentas eletrônicas para a divulgação, em formato palatável aos cidadãos, das informações contidas nas contas apresentadas, como devem disponibilizar dados abertos a pesquisadores e a outros interessados, que podem desenvolver suas próprias aplicações.

Observa-se que tanto na disponibilização aos agentes da sociedade, individuais e coletivos, das contas encaminhadas aos parlamentos e aos tribunais de contas, para consulta, exame e apreciação – consequência do primeiro fator apresentado –, como na disponibilização, em formato adequado a cada público, de informações amplas sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública – decorrente do segundo fator –, ocorre o encontro dos instrumentos de *accountability* horizontal com os agentes de *accountability* vertical – inclusive daquela denominada por Catalina Smulovitz e Enrique Peruzzotti de *accountability* social, como apresenta a subseção 1.5.1 (p. 58) deste trabalho.

Tal encontro é essencial, na medida em que impulsiona a efetividade de ambas as dimensões da *accountability* financeira e orçamentária. Fortalece a *accountability* vertical enquanto provê seus sujeitos ativos – cidadãos e instituições da sociedade – de informações sobre as ações e omissões dos governantes, qualificando o processo de tomada de decisão referente à manutenção ou retirada de apoio.

Ao mesmo tempo, tal junção, aperfeiçoa e valoriza a *accountability* horizontal. De um lado, os questionamentos apresentados pelos cidadãos e pelas instituições da sociedade,

especialmente quando contraditam as informações e os dados contidos nas prestações de contas, aperfeiçoam o processo de *accountability* horizontal. Por outro lado, quando os cidadãos levam em consideração – em seu processo de tomada de decisão referente à manutenção ou retirada de apoio aos governantes – as informações obtidas nas prestações de contas e nas apreciações e julgamentos que delas fazem, respectivamente, as cortes de contas e os parlamentos, os mecanismos de *accountability* horizontal são valorizados, pois, além das eventuais sanções e prêmios diretamente decorrentes, contam, indiretamente, para a aplicação de sanção ou prêmio no processo de *accountability* vertical.

Atentas a essa realidade, mas sem ignorar a deferência merecida às casas legislativas, que, no sistema instituído pela CRFB/1988, mantêm-se como os principais agentes de *accountability* horizontal em relação à gestão financeira e orçamentária a cargo dos chefes de Poder Executivo, as leis orgânicas de oito (31%) tribunais de contas de estado preveem que os governadores devem apresentar as contas às, respectivas, assembleias legislativas e, concomitantemente, as encaminhar às cortes de controle externo competentes.

Do mesmo modo, a partir dos resultados da pesquisa, pode-se inferir, com razoável certeza, que algo entre 22 e 40% das leis orgânicas municipais do Brasil estabelecem, expressamente, que os prefeitos municipais devem apresentar suas contas à câmara municipal e, simultaneamente, as entregar às cortes de contas. Adicionalmente, três (11%) leis orgânicas de tribunais de contas, com competência para apreciar contas prestadas por prefeitos municipais, estabelecem que eles as devem prestar perante as câmaras municipais, mas, ao mesmo tempo, devem encaminhá-las às cortes de controle externo competentes⁶⁹⁴.

Diante do exposto, em relação a quem devem ser encaminhadas as prestações de contas dos chefes de Poder Executivo, a redação legislativa que mais potencializa os mecanismos de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública brasileira é aquela cuja interpretação permita concluir que as contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais devem ser apresentadas perante os parlamentos – tanto por deferência à sua posição como principais agentes de *accountability* horizontal, em relação à gestão financeira e orçamentária a cargo dos governantes, como pela necessidade de disponibilização para consulta, exame e apreciação aos cidadãos e instituições da sociedade –, e, também, devem ser encaminhadas aos tribunais de contas, nos modos e formatos definidos em seus atos e instruções, inclusive, se for o caso, com a comunicação e transmissão de dados entre os sistemas de informação e comunicação do Poder Executivo e das cortes de contas.

⁶⁹⁴ Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

3.2.3 Periodicidade e prazo da prestação de contas

Além de saber quem é o legitimado para apresentar a prestação de contas do chefe do Poder Executivo, relativa ao exercício anterior – como expõe a subseção 3.2.1 (p. 185) deste trabalho, a iniciativa exclusiva desse processo é do governante que exerce o cargo no momento em que as contas devam ser prestadas –, e perante qual instituição tais contas devem ser apresentadas – conforme se discute na subseção 3.2.2 (p. 188), sendo impositivo respeitar a variada legislação aplicável a cada ente federado, o ideal é que o conjunto normativo estabeleça que as contas sejam apresentadas perante os parlamentos e, também, encaminhadas aos tribunais de contas –, é necessário definir quando elas precisam ser apresentadas.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que as contas dos presidentes da República devem ser prestadas anualmente, por força do artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988. Do mesmo modo, deve ser anual a prestação de contas dos governadores e prefeitos, seja por simetria constitucional, seja porque as constituições estaduais e leis orgânicas municipais e do DF assim prescrevem expressamente, como demonstrou a pesquisa⁶⁹⁵.

O sistema de controle externo instituído pela CRFB/1988, como observa Emerson Cesar da Silva Gomes⁶⁹⁶, pressupõe regularidade e periodicidade no julgamento das contas públicas, inclusive daquelas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Assim, não há espaço para a legislação infraconstitucional alterar a periodicidade das prestações de contas dos governantes, a serem apreciadas pelas cortes de contas e julgadas pelos parlamentos.

Também não é permitido ao legislador, ordinário ou complementar, criar hipóteses específicas que demandem a apresentação de contas referentes a períodos inferiores a um ano, como quando há interrupção do mandato no meio do exercício financeiro e substituição do chefe do Poder Executivo. É verdade que, como mostrou a pesquisa, duas (6%) leis orgânicas de tribunais de contas preveem a necessidade de elaboração e apresentação extemporânea de uma prestação de contas específica ou instauração de uma tomada de contas, ambas limitadas ao período no qual o substituído exerceu o governo⁶⁹⁷. Tais dispositivos, porém, considerando o disposto nos artigos 31, § 2º, 49, inciso

⁶⁹⁵ Vide os quadros 4 e 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-609.

⁶⁹⁶ GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 50-51.

⁶⁹⁷ Vide o quadro 6 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 610-619.

IX, 71, inciso I, 75 e 84, inciso XXIV, da CRFB/1988, conflitam com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, de modo que são inconstitucionais.

É diferente e possível, deve-se frisar, a exigência, em periodicidade diversa da anual, da entrega de informações – ainda que se utilize o nome de prestação de contas – necessárias ao exercício da função fiscalizadora pelos tribunais de contas, tratada na subseção 2.6.7 (p. 146) deste trabalho. Nessa situação se encaixam, por exemplo, a necessidade de encaminhamento de editais de licitação superiores a determinado valor e de alimentação de sistemas informatizados de fiscalização com dados referentes aos demonstrativos fiscais exigidos na LRF.

Definida a periodicidade, passa-se a discutir a data em que as prestações de contas dos chefes de Poder Executivo devem ser apresentadas. Assim, na União, o artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988 estabelece que as contas devem ser prestadas “[...] dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa [...]”⁶⁹⁸. Por outro lado, a abertura da sessão legislativa ocorre, anualmente, no dia 2 de fevereiro ou no primeiro dia útil subsequente, por força do artigo 57, *caput* e § 1º, ambos da Constituição de 1988.

Portanto, o presidente da República deve, anualmente, apresentar as contas até o dia 3 de abril – ou nos dias seguintes, conforme o calendário de dias úteis.

Dentre as constituições estaduais e a Lei Orgânica do DF, três (11%) indicam datas fixas como termo para a apresentação das contas dos governadores, enquanto vinte e quatro (89%), a exemplo da CRFB/1988, estabelecem o prazo com referência na abertura da sessão legislativa do respectivo parlamento, como se verificou na pesquisa. Conforme prazos nela registrados, dentre os governadores: um (4%) deve apresentar as contas em 16 de fevereiro, dezessete (63%) devem apresentá-las entre 2 e 3 de abril, seis (22%) precisam a entregar nos dias 15 ou 16 de abril, dois (7%) têm até o dia 30 de abril e, finalmente, um (4%) pode prestá-las até 15 de junho⁶⁹⁹.

Entre as constituições estaduais, vinte (77%) privilegiam a autonomia municipal e não estabelecem o prazo no qual os prefeitos municipais devem apresentar suas contas, como mostrou a pesquisa. Diversamente, três (12%) definem datas fixas como termo para a apresentação das contas dos prefeitos e outras três (12%) indicam o prazo com referência na abertura da sessão legislativa da respectiva câmara municipal⁷⁰⁰.

⁶⁹⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁶⁹⁹ Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

⁷⁰⁰ Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

Enquanto isso, dentre as leis orgânicas das cortes de controle externo estaduais que detêm competência para a *accountability* financeira e orçamentária da Administração municipal, dezesseis (62%) estabelecem a data para apresentação das contas pelos prefeitos independentemente das leis orgânicas municipais, conforme se verificou na pesquisa. Ainda se observou que nove (35%) delas não indicam qualquer data para a prestação das contas dos chefes de Poder Executivo municipais e uma (4%) fixa uma data, mas condiciona a sua aplicação à inexistência de previsão específica na lei orgânica municipal⁷⁰¹.

Em contrapartida, como era de se esperar, a maioria das leis orgânicas municipais estabelece prazo próprio para a apresentação das contas pelos prefeitos. É o caso de uma parcela entre 87 e 98% das leis orgânicas dos municípios brasileiros, como permitem inferir, com razoável certeza, as informações constantes da pesquisa. Os prazos nela mostrados indicam que a data-limite, prevista nas leis orgânicas dos municípios, para apresentação das contas pelos seus governantes é: no final de janeiro, em menos de 6% dos municípios; do final de fevereiro ao início de março, entre 2 e 13% dos casos; por volta do meio de março, entre 1 e 11% deles; no entorno da virada de março a abril, entre 27 e 46%; ao redor do meio de abril, entre 23 e 42%; e, enfim, de 26 de abril a 2 de maio, entre 2 e 13% dos entes locais⁷⁰².

Tendo em conta que, como mostram os três parágrafos anteriores, há constituições estaduais, leis orgânicas de tribunais de contas e leis orgânicas municipais que veiculam normas que definem prazos para que os prefeitos prestem contas, é provável que ocorram conflitos entre as datas definidas em diferentes veículos normativos.

Para solucionar eventual conflito, deve-se ter em mente que a definição de prazo para que os prefeitos de um município específico apresentem suas contas não se encaixa na ideia de norma geral, que aciona a competência concorrente da União e dos estados, nos moldes expostos na subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho. Tanto isso é verdade que o artigo 82 da Lei n. 4.320/1964, ao veicular norma geral diretamente relacionada com a matéria, determinou que o prazo para a prestação de contas pelo chefe do Poder Executivo seja o previsto nas constituições estaduais e leis orgânicas municipais. Portanto, considerando que a CRFB/1988 elegeu o parlamento local como o principal agente de *accountability* horizontal em relação à gestão financeira e orçamentária a cargo do chefe do Poder Executivo municipal, entende-se que, em caso de divergência, o prazo definido na lei orgânica municipal deve prevalecer.

⁷⁰¹ Vide o quadro 6 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 610-619.

⁷⁰² Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

A bem da verdade, quando o prazo, para a apresentação de contas pelos prefeitos, estipulado na lei orgânica municipal é inferior ao prescrito em norma estadual, não se vislumbra que a divergência de prazos vá gerar qualquer conflito, pois as contas, via de regra, são encaminhadas às cortes de controle externo antes do prazo previsto pelo legislador estadual. Por outro lado, um conflito pode germinar nos casos em que o termo para a prestação de contas do chefe do Poder Executivo municipal fixado pela lei orgânica do município ocorre após o final do prazo assentado na legislação estadual.

Para ilustrar a situação, imagine-se, por exemplo, um caso em que a lei orgânica de determinado município estipule o dia 30 de abril como termo do prazo de apresentação das contas por seus chefes de Poder Executivo, enquanto a lei orgânica do tribunal de contas estadual competente para efetuar a sua *accountability* financeira e orçamentária fixe em 31 de março o final do prazo. Se, confiado no prazo estipulado pela lei orgânica municipal, o prefeito daquela localidade não encaminhar à corte de controle externo suas contas anuais até 31 de março e tal agência especializada de *accountability* horizontal insistir em exigir dele as contas antes de 30 de abril, instalada estará a contenda.

Nessas circunstâncias, como se conclui acima, a lei orgânica municipal deve prevalecer sobre a lei orgânica da corte de contas, de forma que o legitimado para a apresentação das contas não pode ser responsabilizado enquanto não vencido o prazo prescrito pela câmara municipal, órgão competente para o seu julgamento.

O ideal é que o legislador estadual, ao estipular prazo para o encaminhamento das contas dos prefeitos municipais – é importante que o faça, pois há uma minoria de leis orgânicas municipais que não indicam o prazo –, expressamente ressalve que tal prazo somente é exigível caso não haja outro prazo fixado na lei orgânica municipal.

Apesar disso, recomenda-se aos chefes de Poder Executivo municipal que busquem, na medida do possível, apresentar as contas no menor dos prazos previstos nas legislações estadual e municipal. Esse comportamento, além de evitar eventuais celeumas com o tribunal de contas, favorece a *accountability*, na medida que disponibiliza o quanto antes as contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública municipal para consulta, exame e apreciação tanto dos agentes de *accountability* horizontal – câmara municipal e corte de contas – como da sociedade, responsável pela *accountability* vertical.

Por outro lado, sugere-se aos tribunais de contas que, quando entenderem que o prazo fixado, por determinada lei orgânica municipal, para o encaminhamento das contas é demasiado, eventualmente prejudicial à *accountability* pública, ao invés de buscarem o cumprimento forçado de prazo menor, respeitem a autonomia municipal e trabalhem junto à respectiva câmara de vereadores, por intermédio do estabelecimento de relações interinstitucionais, a possibilidade de alteração da legislação local, para a especificação de prazo adequado.

•• *Contas dos governantes*

É importante destacar que, no processo de controle externo das contas prestadas, anualmente, por chefes de Poder Executivo, cada prazo concedido para a realização dos atos e atividades envolvidos – desde o prazo para a apresentação de contas, passando pelo prazo de apreciação pelas cortes de contas, até o prazo para julgamento pelo Poder Legislativo – é relevante para que o processo chegue a termo em tempo hábil a cumprir o seu papel como mecanismo de *accountability* pública na democracia representativa brasileira, conforme reflexão realizada na subseção 3.4.2 (p. 373) deste trabalho.

Ante o exposto, conclui-se que os presidentes da República, os governadores de estado e do DF e os prefeitos municipais, ao apresentar as contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a seu encargo, devem observar os prazos prescritos, respectivamente, na CRFB/1988, nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais. Conclui-se, também, que tais prazos devem prevalecer ainda que outros estejam previstos nas leis orgânicas dos tribunais de contas.

Conforme se apresenta nesta subseção, enquanto o prazo para os presidentes da República vence, anualmente, em 3 de abril – ou nos dias seguintes, conforme o calendário de dias úteis –, os termos se situam entre 16 de fevereiro e 15 de junho, para os governadores, e entre 31 de janeiro e 2 de maio, para os prefeitos. Em verdade, tanto no âmbito estadual como no municipal, na maioria dos entes o prazo para o governante encaminhar as contas se encerra no período compreendido entre o final de março e o entorno do meio de abril.

Assim, antes deste ponto neste trabalho, já se conclui tanto sobre quem é o legitimado para apresentar a prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, relativa ao exercício anterior, como a que instituição e em que prazo tais contas devem ser entregues, como se pode verificar, respectivamente, nas subseções 3.2.1 (p. 185), 3.2.2 (p. 188) e nesta subseção. Em seguida, na próxima subseção, examina-se o conjunto normativo relacionado às prestações de contas dos presidentes da República, dos governadores de estado e dos prefeitos municipais, para definir que informações e documentos as devem compor.

3.2.4 Conteúdo da prestação de contas

As prestações de contas dos chefes de Poder Executivo são compostas pelo conjunto de documentos e informações que, anualmente – nos prazos previstos na CRFB/1988, nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais, conforme a esfera de atuação dos governantes –, deve ser apresentado ao Poder Legislativo e encaminhado ao tribunal de contas competente – inclusive, se for o caso, com a comunicação e transmissão de dados entre os sistemas de informação do Poder Executivo e das cortes de contas –, para apreciação e julgamento. Esta subseção perscruta a legislação para apontar que informações e documentos devem compor as prestações de contas dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais.

Do exame à Constituição de 1988, percebe-se que ela não indica o conteúdo específico das prestações de contas que, anualmente, devem ser apresentadas pelos presidentes da República. Porém, como apresentado na subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho, em seu artigo 24, inciso I e § 1º, a CRFB/1988 prevê a edição de normas gerais de direito financeiro, que devem ser observadas em todas as esferas federativas.

Como veículo introdutório de normas gerais de direito financeiro, a LRF abordou as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, prevendo que “[...] incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público”⁷⁰³, conforme a parte inicial do *caput* de seu artigo 56. Considerando que, ao se referir aos órgãos do Legislativo, a LRF inclui as cortes de controle externo, conforme determina o seu artigo 1º, § 3º, inciso I, alínea “a”, e que as defensorias públicas somente tiveram sua autonomia financeira assegurada constitucionalmente após a edição da LRF – com a inclusão do artigo 134, § 2º, na CRFB/1988, pela EC n. 45/2004, conforme referido na subseção 2.6.7.3 (p. 156) –, conclui-se que tal artigo 56, *caput*, levava à inclusão nas contas dos governantes, das contas dos presidentes das casas legislativas, dos tribunais judiciais e dos tribunais de contas, dos chefes dos ministérios públicos e dos defensores gerais. Todavia, como a parte final do referido *caput* do artigo 56 da LRF determinava que cada conta consolidada nas contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo deveria receber parecer prévio separadamente, o que – pelas razões expostas na subseção 3.3.3 (p. 281) deste trabalho – vai de encontro ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária instituído pela CRFB/1988, o STF o considerou inconstitucional, no julgamento das ADI n. 2.238 e n. 2.324⁷⁰⁴, o que o extirpa do ordenamento jurídico.

Entretanto, esse não foi o único artigo da LRF a tratar do conteúdo das contas dos governantes. Segundo seu artigo 58, as informações e os documentos contidos nas prestações de contas dos chefes de Poder Executivo não devem tratar somente da exe-

⁷⁰³ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 86, Seção 1, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

⁷⁰⁴ Conquanto, especificamente em relação ao *caput* do artigo 56 da LRF, o julgamento tenha sido finalizado no dia 22 de agosto de 2019, até o fechamento desta subseção seus acórdãos ainda não haviam sido publicados. De qualquer modo, a decisão e seus fundamentos podem ser verificados, respectivamente, nos extratos de julgamento e no vídeo da transmissão da sessão plenária do STF, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão de julgamento na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.238-5 Distrito Federal**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, Brasília, 22 de agosto de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em: 7 nov. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão de julgamento na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.324 Distrito Federal**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, Brasília, 22 de agosto de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1864402>. Acesso em: 7 nov. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RrW0KbpbXw>. Acesso em: 7 nov. 2019.

ção das despesas, mas necessitam abordar a gestão da arrecadação das receitas públicas. Assim, é necessária a apresentação de informações e documentos que evidenciem a adequação das ações e medidas adotadas na fiscalização das receitas, no combate à sonegação tributária e na busca pela recuperação de créditos e pelo incremento das receitas.

Além da LRF, outras leis nacionais podem veicular normas que ajudem a definir a composição das contas a serem apresentadas pelos presidentes da República, governadores e prefeitos. É o caso da LC n. 141, de 13 de janeiro de 2012, cujo artigo 34, combinado com o seu artigo 37, determina a demonstração das despesas com ações e serviços públicos de saúde (ASPS) nas prestações de contas dos chefes de Poder Executivo, em todos os entes, para que possam ser objeto da apreciação realizada pelas cortes de controle externo, na forma apresentada na subseção 3.4.1.2.3 (p. 331) deste trabalho. Com igual propósito, tais prestações de contas devem conter os documentos e informações necessárias a demonstrar as despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme estabelecem os artigos 72 e 73 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, conhecida como Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB).

Apesar desses dispositivos esparsos, verifica-se que as normas aplicáveis a todos os entes não são suficientes para definir o conteúdo básico das contas prestadas pelos governantes. No âmbito da União, é a Lei Orgânica do TCU que cumpre esse papel. De acordo com o parágrafo único de seu artigo 36, as contas prestadas pelos presidentes da República, “[...] consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal”⁷⁰⁵.

Na quase totalidade dos estados e no DF, a exemplo da CRFB/1988, as constituições estaduais e a Lei Orgânica do DF não definem o conteúdo básico das prestações de contas dos governadores. Como exceção, conforme evidenciou a pesquisa, apenas uma (4%) constituição estadual prevê que contas prestadas pelos governadores devem conter os balanços e outras duas (8%) exigem os balanços na composição da prestação de contas apresentadas pelos prefeitos dos municípios do respectivo estado. Nenhuma delas, como mostrou o trabalho, prevê o relatório sobre a execução dos orçamentos⁷⁰⁶.

Em consequência, como na União, a definição do conteúdo básico das contas a serem prestadas pelos governadores ficou para as leis orgânicas dos tribunais de contas.

⁷⁰⁵ BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

⁷⁰⁶ Vide o quadro 7 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-622.

Segundo se observou na pesquisa, dentre as leis orgânicas das cortes de controle externo que apreciam contas prestadas por governadores, duas (7%) não tratam de sua composição. Por outro lado, vinte e uma (78%) delas exigem que as contas prestadas pelos governadores contenham os balanços e o relatório sobre a execução dos orçamentos, enquanto outras duas (7%), ao requerem expressamente os balanços, não preveem o relato sobre a execução dos orçamentos. Ainda as leis orgânicas de duas (7%) cortes de contas demandam este, mas não citam os balanços⁷⁰⁷.

Por sua vez, dentre as leis orgânicas das cortes de controle externo que apreciam contas prestadas por prefeitos municipais: vinte (71%) exigem os balanços e o relatório sobre a execução dos orçamentos; duas (7%) demandam os balanços, sem se referir ao relato sobre a execução dos orçamentos; duas (7%) preveem a entrega do referido relatório, mas não daqueles balanços; e quatro (14%) não regulam o conteúdo básico das contas, conforme expôs a pesquisa. Nesse caso, adicionalmente, expressivo número de leis orgânicas municipais aborda a composição das contas que devem ser apresentadas pelos prefeitos.

Tendo em conta as informações apresentadas na pesquisa, infere-se, com razoável certeza, que entre 41 e 61% das leis orgânicas dos municípios brasileiros exigem que os balanços integrem as contas a serem prestadas por seus chefes de Poder Executivo. Menor número, entre 1 e 11% das leis orgânicas municipais, requer, em conjunto com os balanços, o relatório sobre a execução dos orçamentos. Verificou-se ainda que, dentre as leis orgânicas dos municípios integrantes da amostra da pesquisa, selecionados na forma descrita no Apêndice B (p. 541), nenhuma demanda o relato sobre a execução orçamentária sem requisitar, também, os balanços, de modo que é correto inferir que é muito próximo de 0% o número de leis orgânicas municipais que vindicam aquele, sem requerer os balanços⁷⁰⁸.

Além da legislação indicada anteriormente nesta subseção, os tribunais de contas, seja por expressa delegação legislativa – como encontrada em doze (36%) de suas leis orgânicas⁷⁰⁹ –, seja no exercício de sua função normativa – vide subseção 2.6.3 (p. 133) deste livro –, utilizaram o seu regimento interno e outros atos normativos internos

⁷⁰⁷ Vide o quadro 9 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 631-635.

⁷⁰⁸ Vide o quadro 8 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 623-630.

⁷⁰⁹ Vide o quadro 9 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 631-635.

específicos tanto para delinear o conteúdo básico das contas a serem prestadas pelos chefes de Poder Executivo sob a sua competência como para tornar claros todos os documentos e informações que necessitam receber, e em que formato, para proceder à apreciação dessas contas.

Assim, como se observou na pesquisa, vinte e nove (88%) cortes de contas brasileiras exigem expressamente, em seus regimentos e outros atos normativos internos, os balanços gerais e o relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das estatais e da seguridade social como integrantes do conteúdo básico das contas dos chefes de Poder Executivo. O regimento interno de outra (3%) ainda requer expressamente os balanços, mas não toca no relato sobre a execução orçamentária. Nos atos internos examinados nesta pesquisa, procedentes dos últimos três (9%) tribunais de contas, não há menção expressa aos balanços ou a relatório sobre a execução dos orçamentos⁷¹⁰.

Considerando toda essa legislação, fica evidente que o conjunto normativo estrutura o conteúdo básico das contas a serem prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, em torno dos documentos e informações referentes aos balanços gerais, por um lado, e ao relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, por outro.

No primeiro elemento fundamental desse conteúdo básico, a expressão “balanços gerais” é utilizada no plural porque, conforme estabelece o artigo 101 da Lei n. 4.320/1964, “Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais [...]”⁷¹¹. Além das listadas nesse dispositivo, o Conselho Federal de Contabilidade – autarquia especial federal que, conforme o artigo 6º, alínea “f”, do DL n. 9.295, de 27 de maio de 1946, é responsável por editar normas brasileiras de contabilidade de natureza técnica e profissional – indica como demonstrações contábeis, no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, a demonstração dos fluxos de caixa, a demonstração das mutações do patrimônio líquido e as notas explicativas, conforme o item 21 de sua Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) 11⁷¹².

⁷¹⁰ Vide o quadro 10 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 636-649.

⁷¹¹ BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 21 out. 2019.

⁷¹² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade

Neste ponto, pode-se conceituar a demonstração contábil – inclusive neste conceito os balanços – como “[...] a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio [...] e suas mutações”⁷¹³. Sua importância, como esclarece o Conselho Federal de Contabilidade por meio do normativo que estabelece a estrutura conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade, é que “As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns”⁷¹⁴.

De acordo com o artigo 101 da Lei n. 4.320/1964, a função dos balanços gerais é demonstrar os resultados gerais do exercício. Portanto, as demonstrações consolidadas dos entes públicos, apresentadas por ocasião da prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, devem ser elaboradas de modo a refletir a situação patrimonial no encerramento do exercício financeiro, o que – considerando que o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme o artigo 34 da Lei n. 4.320/1964 – ocorre em 31 de dezembro de cada ano. Além da situação patrimonial, as demonstrações, como se vê adiante, também devem refletir os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício encerrado nessa data.

O balanço orçamentário, conforme o artigo 102 da Lei n. 4.320/1964, combinado com o item 1 da NBC TSP 13⁷¹⁵, deve evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, mediante confronto do orçamento inicial, e de suas alterações, com a efetiva execução orçamentária. O balanço financeiro, por sua vez, de acordo com o artigo 103 da Lei n. 4.320/1964, deve evidenciar, além das receitas e despesas orçamentárias, os ingressos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de

NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 92-97, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷¹³ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXLV, n. 229, Seção 1, p. 83-84, 25 nov. 2008. Disponível em: [http://cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCT16.6\(R1\)](http://cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCT16.6(R1)). Acesso em: 7 nov. 2019. Embora a NBC T 16.6 tenha sido revogada, o seu conceito de demonstração contábil continua atual.

⁷¹⁴ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLIII, n. 191, Seção 1, p. 232-242, 4 out. 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2019.

⁷¹⁵ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 13, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 99-101, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP13.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

caixa oriundos do encerramento do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

O balanço patrimonial, por seu turno, tendo em vista o disposto no artigo 105 da Lei n. 4.320/1964, combinado com os itens 70 a 98 da NBC TSP 11⁷¹⁶, deve se estruturar em ativo, passivo e patrimônio líquido, demonstrar o ativo – financeiro e permanente –, o passivo – financeiro e permanente –, o saldo patrimonial e as contas de compensação, além de evidenciar a situação patrimonial da entidade pública, tanto sob o aspecto qualitativo como sob o aspecto quantitativo. A demonstração das variações patrimoniais, por força do artigo 104 da Lei n. 4.320/1964, combinado com os itens 99 a 117 da NBC TSP 11⁷¹⁷, deve evidenciar as variações observadas no patrimônio e, mediante confronto das variações quantitativas aumentativas e diminutivas, indicar o resultado patrimonial do exercício financeiro.

A demonstração dos fluxos de caixa, conforme NBC TSP 12, deve evidenciar as movimentações havidas no caixa nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos, permitindo “[...] aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados”⁷¹⁸, informações essenciais para que eles possam avaliar, também, a sustentabilidade de suas atividades e a sua capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. A demonstração das mutações do patrimônio líquido, exigida, de acordo com o Manual de contabilidade aplicada ao setor público⁷¹⁹, apenas das empresas estatais dependentes e dos entes que as devem incorporar no processo de consolidação das contas, deve evidenciar as movimentações ocorridas em cada componente do patrimônio líquido, durante o exercício, nos moldes definidos nos itens 118 a 125 da NBC TSP 11⁷²⁰.

⁷¹⁶ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 92-97, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷¹⁷ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 92-97, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷¹⁸ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 12, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 97-99, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP12.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8ª%20ed+-+publicação_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9. Acesso em: 24 nov. 2019. p. 457.

⁷²⁰ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade

Finalmente, como explicam os itens 7, 21, 28 e 127 a 131 da NBC TSP 11⁷²¹, as notas explicativas integram as demonstrações contábeis e contêm informações adicionais – como descrições narrativas e detalhamentos – às nelas apresentadas e informa sobre os critérios utilizados na elaboração das demonstrações, inclusive sobre a sua conformidade com as NBC TSP.

Vale dizer que tais demonstrações, sendo consolidadas, englobam as demonstrações contábeis das entidades da administração direta e indireta – exceto das empresas estatais independentes – de todos os poderes e órgãos autônomos do ente, não somente do Poder Executivo. Em cada ente público, a coleta de todas as informações necessárias e a própria elaboração dos balanços gerais – também chamados de balanço geral ou, simplesmente, de balanços –, destinados a compor a prestação de contas do chefe de seu Poder Executivo, fica, usualmente, a cargo das unidades responsáveis pelo seu sistema de contabilidade.

Quanto à outra peça fundamental do conteúdo básico das prestações de contas dos governantes, qual seja, o relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, ele pode ser dividido em duas partes, aqui denominadas relatório do Poder Executivo e relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo. O primeiro, cuja elaboração exige a participação de diversas unidades governamentais, destina-se a prover todas as informações que sejam necessárias à elaboração do segundo, cuja competência para elaboração é, como sugere o título que lhe é dado, exclusiva daquele órgão central de controle interno.

O relatório do Poder Executivo deve evidenciar o desempenho efetivamente alcançado da arrecadação, em relação ao previsto por ocasião da elaboração do orçamento, como prevê o artigo 58 da LRF. Nele é necessário destacar, além das medidas envolvidas nas ações de fiscalização tributária e combate à sonegação fiscal, “[...] as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições”⁷²². Como se trata de informações referentes à gestão da arrecadação, a responsabilidade pelo seu

de NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 92-97, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷²¹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Norma Brasileira de Contabilidade de NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 210, Seção 1, p. 92-97, 31 out. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁷²² BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 86, Seção 1, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

levantamento, usualmente, é atribuída a unidade governamental responsável por tal gestão, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil, na União, e as secretarias de fazenda ou as unidades da receita, nos governos subnacionais.

Para que o órgão central do sistema de controle interno possa elaborar o seu relatório, é necessário que o relatório do Poder Executivo traga as informações relevantes sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social, inclusive a respeito das despesas realizadas em ASPS e MDE. Embora não seja incomum, especialmente em municípios, que o órgão de controle interno tenha que levantar tais informações por conta própria, em entes mais estruturados, é razoável que tal atribuição seja das unidades governamentais responsáveis pelo tesouro e pelo orçamento, em conjunto.

Considerando que o relatório é sobre a execução dos orçamentos e que o PPA, a LDO e a LOA são organizados em torno de programas temáticos e objetivos, o relatório do Poder Executivo também deve conter informações sobre os resultados da atuação governamental, com o levantamento dos dados referentes aos indicadores dos objetivos, a comparação com as metas quantitativas e qualitativas definidas e a análise da execução dos programas de governo. Quando não cabe ao próprio órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, espera-se que a congregação dessas informações fique a cargo da unidade responsável pelo planejamento governamental.

Finalmente, caso o tribunal de contas competente, na apreciação das contas dos governantes relativas aos exercícios anteriores, tenha expedido determinações ou recomendações dirigidas ao ente público, o relatório do Poder Executivo deve registrar quais providências foram adotadas, pela Administração, para as atender. Tais informações, usualmente, devem ser enviadas ao órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo pelos órgãos e entidades aos quais tais determinações ou recomendações foram direcionadas, ou apuradas pelo próprio órgão central de controle interno.

A segunda parte do relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, que é o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, deve ser discriminada e claramente identificada na prestação de contas dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais. Nele, deve ser registrada a atuação do controle interno do Poder Executivo, no exercício a que se referem as contas, devem ser expostas suas atividades de auditoria e fiscalização – abordando os controles preventivos, corretivos e de detecção –, do enfrentamento à corrupção e do incentivo ao controle social.

Com base tanto nas informações apresentadas no relatório do Poder Executivo quanto naquelas coletadas em suas atividades de auditoria e fiscalização, o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, em cada ente, deve, em seu relatório elaborado para compor as contas a serem prestadas por determinado governante, cumprir os incisos do artigo 74 da CRFB/1988. Assim, conforme inciso I desse artigo constitucional, deve avaliar a execução dos programas de governo previstos no

plano plurianual em vigor, tanto dos programas que orientam a ação governamental quanto dos programas que objetivam apoiar a gestão e a manutenção da máquina pública, e verificar o cumprimento das metas previstas no PPA.

Por força do artigo 74, inciso II, da CRFB/1988, o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo deve “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração [...], bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”⁷²³. Assim, por um lado, deve ser realizada e apresentada uma análise consolidada da execução dos orçamentos, com detalhamento da receita e da despesa, com o objetivo de comparar os valores efetivamente realizados com os orçados, de modo que o órgão central do sistema de controle interno possa verificar, e evidenciar, o desempenho da atuação governamental em relação ao cumprimento do seu planejamento, inclusive em relação às metas e prioridades definidas na LDO para o exercício.

Com vistas a comprovar a legalidade da gestão financeira e orçamentária e exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, tal como preveem os incisos II e III do artigo 74 da CRFB/1988, os órgãos centrais do sistema de controle interno do Poder Executivo devem demonstrar, em seu relatório, que os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da Administração Pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Tal demonstração envolve, por exemplo, a prova de cumprimento dos limites mínimos de despesas obrigatórias – como em ASPS e MDE –, dos limites previstos na LRF e na Resolução n. 48⁷²⁴, de 21 de dezembro de 2007, do Senado Federal, em especial, dos limites de despesas com pessoal, das garantias e contra garantias de valores e de operações de crédito, além de informações sobre a situação da dívida consolidada líquida – cujo limite ainda não foi fixado para a União – e sobre a disponibilidade de caixa e dos restos a pagar.

Ainda nesse relatório, o órgão de controle interno deve dar o seu veredicto sobre o cumprimento das eventuais determinações ou recomendações emitidas pelo tribunal de contas competente e dirigidas ao ente. Com isso, além de tudo o mais que compreende o seu relatório, cumpre o inciso IV do artigo 74 da CRFB/1988.

⁷²³ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁷²⁴ BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 48, de 21 de dezembro de 2007. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXLIV, n. 246, Seção 1, p. 5-6, 24 dez. 2007. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/576233/publicacao/16433642>. Acesso em: 1 jul. 2019.

Portanto, a junção do relatório do Poder Executivo com o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo forma o relatório sobre a execução dos orçamentos. Este e os balanços gerais, por sua vez, constituem o conteúdo básico das contas a serem prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Cabe destacar, porém, que além dessas informações e documentos mínimos, as prestações de contas de presidentes da República, governadores e prefeitos podem conter, por determinação legislativa, por normatização dos tribunais de contas ou por deliberalidade do Executivo, outros documentos e informações sobre a gestão financeira e orçamentária, destinados a ampliar a *accountability* sobre a atuação governamental.

Nesse sentido, por exemplo, três (12%) constituições estaduais, duas (6%) leis orgânicas de cortes de contas e atos normativos de vinte e seis (79%) tribunais de contas exigem que outros documentos e informações integrem as contas a serem prestadas pelos governantes, conforme registrou a pesquisa⁷²⁵. Entre esses outros documentos e informações requeridos, encontram-se, *verbi gratia*, relatório sobre o desempenho da economia e da política econômico-financeira, no âmbito do ente, em comparação com outros entes da mesma esfera e com o cenário nacional, se for o caso, com a apresentação de indicadores macroeconômicos e informações sobre política monetária e creditícia – no caso da União –, sobre a política fiscal e a dívida pública.

Adicionalmente, informações e documentos podem ser exigidos, pelo conjunto normativo, em razão de especificidades no campo de atuação do ente ou de peculiaridades regionais e locais. Nesse caso, o conjunto normativo pode exigir, inclusive, a sua inserção naqueles componentes obrigatoriamente produzidos para a prestação de contas, como o relatório sobre a execução do orçamento.

Assim, por exemplo, cabe ao legislador federal refletir, considerando a amplitude das atividades exercidas pela União, sobre que informações são as mais relevantes para que a população possa avaliar o desempenho do governo em suas principais áreas. Então com base nessa reflexão, o Congresso Nacional deve definir quais documentos e informações adicionais devem ser exigidos nas contas presidenciais, de forma a atender as especificidades de sua atuação. Nesse sentido, por exemplo, a LRF, em dispositivo no qual faz as vezes de lei federal, ao invés de lei nacional, determina, no parágrafo único de seu artigo 49, que:

Art. 49. [...].

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos

⁷²⁵ Vide os quadros 7, 9 e 10 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-622; 631-649.

e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício⁷²⁶.

Dessa forma, tais demonstrativos devem constar do relatório do Poder Executivo federal, por ocasião da prestação de contas dos presidentes da República. A exemplo dos balanços gerais da União, eles precisam ser elaborados pela STN, com informações recebidas das próprias agências oficiais de fomento, quais sejam, o Banco da Amazônia S.A., o Banco do Brasil S.A., o Banco do Nordeste do Brasil S.A., o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, a Caixa Econômica Federal e a Financiadora de Estudos e Projetos. Esse demonstrativo deve especificar os empréstimos – que tenham sido concedidos pelas agências oficiais de fomento no exercício financeiro ao qual se refere a prestação de contas – que utilizaram recursos do orçamento fiscal ou do orçamento da seguridade social, e, ainda, indicar o impacto fiscal decorrente dessas operações de crédito. Para calcular o impacto fiscal em cada exercício, como detalha o item “q”, do Anexo V, da Norma de Execução n. 2⁷²⁷, de 22 de novembro de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno, deve-se apurar os valores repassados pelo Tesouro Nacional com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, classificados por agência oficial de fomento e por fundo ou programa de empréstimos e financiamentos, e descontar os valores restituídos ao Tesouro pela respectiva agência de fomento, sob o regime de caixa.

Semelhantemente, as casas legislativas subnacionais devem refletir sobre as peculiaridades regionais ou locais dos entes aos quais pertencem e, quando entenderem necessário, utilizar a sua competência concorrente ou suplementar – vide subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho –, conforme o caso, para exigir a apresentação, na prestação de contas dos governadores e prefeitos, de determinados documentos e informações que, dadas tais características, sejam relevantes para que a sua população avalie o desempenho da atuação governamental. É que há estados e municípios cujo governo, em razão de suas peculiares realidades econômicas e sociais, deve ter seu desempenho

⁷²⁶ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 86, Seção 1, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

⁷²⁷ BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Norma de Execução n. 2, de 22 de novembro de 2017. Estabelece o conteúdo, o prazo, a forma de apresentação e os órgãos e unidades da administração pública federal responsáveis pelo encaminhamento dos relatórios e demonstrativos que compõem a Prestação de Contas Anual do Presidente da República e as informações adicionais, para subsídio à sua elaboração e posterior envio ao Congresso Nacional, com vistas a dar cumprimento ao disposto no inciso XXIV, do art. 84, da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLIV, n. 225, Seção 1, p. 88, 24 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2017-1/norma-de-execucao-sfc-no-2-de-22-de-novembro-de-2017.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2017.

avaliado – tratando-se aqui, especificamente, sob o prisma da gestão financeira e orçamentária – com atenção maior a determinada área de ação governamental.

Desse modo, a assembleia legislativa de um estado que, por exemplo, apresente grande diferença nos índices de desenvolvimento humano entre suas macrorregiões, pode exigir a apresentação de relatório específico sobre a atuação do governo para promoção da diminuição das desigualdades regionais. Num estado cuja economia dependa fundamentalmente de um setor da economia, o parlamento pode requerer informações sobre a atuação governamental para manter a competitividade desse setor ou, noutra abordagem, para ampliar a diversificação econômica. No caso de estados, por exemplo, que enfrentem uma crise momentânea de segurança pública, com alto índice de homicídios ou crimes patrimoniais, os deputados estaduais podem exigir que os governadores incluam na prestação de contas relatórios sobre como os recursos públicos têm sido aplicados para solucionar ou mitigar tal situação.

As câmaras municipais, por sua vez, em municípios que, *verbi gratia*, apresentem déficit de vagas no ensino fundamental ou na educação infantil, podem exigir que os prefeitos apresentem, em suas prestações de contas anuais, relatórios sobre o financiamento público das ações e projetos necessários à reversão da situação, como construção de escolas ou creches e a contratação de professores. No caso de um município que, por exemplo, tenha grande parte de sua receita vinculada à exploração de petróleo, os vereadores podem exigir informações e documentos específicos sobre a utilização dos recursos oriundos dos *royalties*, ou sobre o desempenho de programas de governo cujo intuito seja tornar o município, futuramente, financeiramente independente da atividade petrolífera, tendo em vista sua característica temporária.

Essas situações, que apenas simbolizam tantas outras equivalentes, afetam de forma peculiar a população de muitos estados e municípios brasileiros. Desse modo, as ações governamentais específicas voltadas ao adequado encaminhamento de cada um desses casos, e os recursos públicos envolvidos nessas ações, merecem espaço na prestação de contas dos chefes de Poder Executivo.

É de esperar que o desempenho do governo nessas áreas específicas seja muito relevante para o exercício do voto – e, portanto, da *accountability* vertical – pelos cidadãos. Assim, os parlamentares – enquanto representantes eleitos, também, para o exercício da *accountability* horizontal sobre o governo – não podem se manter passivos. Ao contrário, devem prestar a devida atenção às peculiaridades regionais e locais para, no exercício da atividade legislativa sobre a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública e, especificamente, sobre o conteúdo das prestações de contas dos governantes, requererem a apresentação de documentos e informações necessários e suficientes à análise do desempenho governamental em determinada área relevante para a população daquele estado ou município, conforme o caso.

Todavia, como evidenciou a pesquisa, nem a Lei Orgânica do DF, nem qualquer constituição estadual ou lei orgânica de tribunal de contas subnacional preveem quais-

quer documentos ou informações que devam ser incluídos nas contas prestadas por chefes de Poder Executivo, em razão da relevância particular de determinado tema para a população daquele estado ou município, consideradas as suas peculiaridades estaduais. Da mesma maneira, nenhuma das leis orgânicas dos municípios selecionados para a sua amostra – vide Apêndice B (p. 541) – requer a inclusão, nas prestações de contas dos prefeitos, de documentos ou informações que sejam relevantes para os seus habitantes, por conta de suas peculiaridades locais. Esse resultado leva à conclusão de que o número de eventuais previsões nesse sentido, em leis orgânicas que não fizeram parte da amostra, com razoável certeza, é muito próximo de 0%⁷²⁸.

Essa omissão legislativa dos parlamentos subnacionais, na medida em que impede a realização da *accountability* vertical e horizontal em todo o seu potencial, prejudica o sistema de *accountability* financeira e orçamentária instituído pela CRFB/1988.

Ainda sobre o conteúdo das contas, deve-se recordar que, embora este trabalho defina, em sua subseção 3.2.1 (p. 185), que o responsável pelo encaminhamento das contas é o chefe do Poder Executivo que esteja no cargo no momento em que as contas devam ser prestadas, mesmo nas situações em que, por qualquer motivo, um governante seja substituído no decorrer do exercício, aquela subseção não firma se, nessas situações, devem encaminhadas duas prestações de contas separadas ou somente uma conjunta. A respeito dessas hipóteses, vale lembrar ainda que, conforme exposto na subseção 3.2.3 (p. 194), não deve ser exigida a elaboração e apresentação extemporânea de prestação de contas do substituído ou a tomada imediata de suas contas, devendo suas contas serem encaminhadas ao parlamento no momento ordinariamente definido pelo ordenamento jurídico.

Nesta subseção, com fundamento no conteúdo das prestações de contas definido acima, têm-se condições de concluir que, quando chegar o tempo de sua apresentação, as contas dos chefes de Poder Executivo, substituídos e substitutos, devem ser apresentadas conjuntamente. Porém, todos os elementos que se referem à execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, como o relatório do controle interno, devem individualizar a responsabilidade, dividida pelo período em que cada governante exerceu a chefia do Executivo.

Por outro lado, como se afirma acima nesta subseção, as demonstrações contábeis consolidadas do ente são elaboradas para refletir a situação patrimonial em 31 de dezembro de cada ano, e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício financeiro encerrado nessa data. Portanto, não há necessidade de, ou sentido no, desmembramento dos balanços em dois ou mais períodos distintos, para acompanhar as alterações no comando do Poder Executivo.

⁷²⁸ Vide os quadros 7, 8 e 9 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-635.

•• *Contas dos governantes*

Desse modo, das contas deve constar apenas uma versão dos balanços gerais, que devem se referir a todo o exercício financeiro, com o registro dos eventos ocorridos e a demonstração dos resultados obtidos no período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. A responsabilidade por sua fidedignidade para com a realidade recairá sobre aquele que encerrar o exercício financeiro como chefe do Poder Executivo.

Qualquer norma que, eventualmente, exija a apresentação de duas prestações de contas separadas, para um ente e um exercício, ou de dois balanços gerais, divididos pelos períodos dos respectivos governantes na chefia do Executivo, diverge da lógica instituída pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Por todo o exposto nesta subseção, conclui-se que o sistema brasileiro de *accountability* financeira e orçamentária define o conteúdo básico das contas a serem apresentadas pelos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, estruturando-o em torno dos documentos e informações referentes aos balanços gerais, por um lado, e ao relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, por outro. Além desses, com o objetivo de ampliar a *accountability* sobre a atuação governamental, o conjunto normativo pode exigir outros documentos e informações referentes à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública.

Esta subseção adverte que é competência das assembleias legislativas e câmaras municipais legislar para requerer a apresentação, nas contas prestadas por chefes de Poder Executivo, dos documentos e informações que, em razão das peculiaridades regionais ou locais dos entes, sejam relevantes para que suas populações avaliem o desempenho da atuação governamental. Evidencia, contudo, que há omissão dessas casas legislativas, que impede a realização da *accountability* vertical e horizontal em todo o seu potencial e prejudica o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988.

Como resultado da descortinação do conteúdo das prestações de contas dos governantes, realizada nesta subseção, percebe-se que o conteúdo exigido, pelo conjunto normativo, das prestações de contas a serem apresentadas por governadores e prefeitos não destoa, substancialmente, daquele requerido das contas presidenciais.

Finalmente, em relação àqueles casos em que, por qualquer motivo, os governantes sejam substituídos no decorrer do exercício, demonstra-se que, no prazo regular de sua apresentação, as contas dos chefes de Poder Executivo, substituídos e substitutos, devem ser apresentadas conjuntamente. Nessas hipóteses, enquanto os elementos referentes à execução dos orçamentos devem dividir a responsabilidade segundo o período em que cada governante chefiou o Executivo, as demonstrações contábeis não podem ser desmembradas em dois ou mais períodos distintos, cabendo a responsabilidade por sua fidedignidade àquele que estiver na função no encerramento do exercício financeiro.

Dessa maneira, nesta subseção, definem-se os documentos e as informações que devem constar das contas a serem prestadas pelos governantes, como consequência de sua compulsória sujeição à *accountability* financeira e orçamentária. Na sequência, este trabalho trata das situações em que eles não cumprem tal obrigação.

3.2.5 Omissão de chefe de Poder Executivo

As subseções anteriores desta seção 3.2 deste trabalho dedicam-se a definir como os presidentes da República, os governadores de estado e os prefeitos municipais devem se desincumbir da obrigação que lhes é imposta pelo parágrafo único do artigo 70, combinado com os artigos 84, inciso XXIV, 71, inciso I, 75, 31, § 2º, e 49, inciso IX, todos da CRFB/1988, qual seja, prestar contas de sua atuação na gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Esta subseção, por sua vez, dedica-se às hipóteses em que os chefes de Poder Executivo não apresentam as contas pelas quais são responsáveis – conforme subseção 3.2.1 (p. 185) – ao Poder Legislativo, com encaminhamento ao tribunal de contas – inclusive, se for o caso, com a comunicação e transmissão de dados entre os sistemas de informação do Poder Executivo e das cortes de contas, consoante a subseção 3.2.2 (p. 188) –, anualmente e nos prazos estabelecidos na legislação – vide subseção 3.2.3 (p. 194) –, ou as apresentam incompletas, sem o conjunto de documentos e informações que as devem compor – como definido na subseção 3.2.4 (p. 198).

Em resposta a esses casos, tendo em vista que a prestação de contas dos governantes é corolário da adoção do instituto da representação pelas democracias representativas contemporâneas, conforme apresenta o capítulo 1 (p. 39), o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública prevê as tomadas de contas. Seu objetivo é fazer com que, nas hipóteses de omissão ou insuficiência descritas no parágrafo anterior, as contas relativas à gestão financeira e orçamentária a cargo dos chefes de Poder Executivo estejam à disposição dos tribunais de contas e das casas legislativas, de modo que possam, respectivamente, apreciá-las e as julgar, como determina a CRFB/1988.

Assim, nos casos em que um governante simplesmente se omite, sem prestar quaisquer contas, a tomada de contas deve reunir todos os documentos e informações que deveriam compor a regular prestação de contas, nos moldes definidos na subseção 3.2.4 (p. 198). No entanto, nas hipóteses em que as contas sejam apresentadas incompletas, a tomada de contas deve obter os documentos e informações necessários para as completar.

Na União, como mostra a subseção 3.2.3 (p. 194) deste trabalho, os presidentes da República, por força do artigo 84, inciso XXIV, da CRFB/1988, devem apresentar as contas ao Congresso Nacional até o dia 3 de abril, ou no primeiro dia útil subsequente. Caso algum presidente não o faça, a partir do momento em que entrar em mora, a Câmara dos Deputados deverá proceder à tomada de contas, como determina o artigo 51, inciso II, da CRFB/1988.

Nos entes subnacionais, como assevera Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, quando governadores e prefeitos se omitem e não apresentam sua prestação de contas no prazo devido – definido na forma da subseção 3.2.3 (p. 194) –, as contas são tomadas, “[...] em homenagem à simetria da organização estatal brasileira, pelo Poder Legislativo”⁷²⁹.

Assim, conforme apresentou a pesquisa, a Lei Orgânica do DF e vinte e cinco (96%) constituições estaduais, interpretadas em conjunto com os regimentos internos das casas legislativas dos respectivos entes, estabelecem que a instituição competente para tomar as contas dos governadores são, respectivamente, a Câmara Legislativa do DF e as assembleias legislativas. Vale ressaltar que, também no outro (4%) estado, cujo legislador constitucional estadual se omitiu em relação à instituição competente para a tomada de contas de seus governantes, considerando – como indica a seção 2.4 (p. 97) deste livro – que o parlamento, em cada esfera federativa, foi comissionado pelos cidadãos para exercer o controle externo da Administração Pública, como principal agente de *accountability* horizontal em relação aos governantes, é a assembleia legislativa a instituição competente para promover a tomada de contas⁷³⁰.

Em relação à eventual omissão dos prefeitos em apresentarem suas contas, vinte e três (88%) constituições estaduais, com deferência à autonomia municipal, não definem qual deve ser a instituição competente para tomar as suas contas. Diversamente, uma (4%) e duas (8%) constituições estaduais atribuem expressamente tal competência, respectivamente, às câmaras municipais e aos tribunais de contas.

Por seu turno, entre as leis orgânicas das cortes de contas que têm competência para efetuar a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública municipal, quinze (54%) não apontam a instituição competente para tomar as contas dos prefeitos omissos, onze (39%) indicam os parlamentos municipais como competentes, enquanto outras duas (7%) atribuem tal competência às cortes de controle externo competentes para apreciar as contas que deveriam ter sido prestadas, como se verificou na pesquisa. Ela, também, mostrou que, dentre os tribunais de contas cujas leis orgânicas não tratam da competência para a tomada de contas de governantes municipais, três (11%) esclarecem, em seu regimento interno, que são competentes as casas legislativas municipais e um (4%) normatizou, em seu regimento, que seria ele próprio o competente para tomar as contas dos prefeitos omissos⁷³¹.

⁷²⁹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial**: desenvolvimento do processo na administração pública e nos tribunais de contas. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 110.

⁷³⁰ Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

⁷³¹ Vide o quadro 6 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 610-619.

Por outro lado, considerando os resultados da pesquisa, infere-se, com razoável certeza, que entre 71 e 88% das leis orgânicas de todos os municípios brasileiros atribuem a competência para, encerrado o prazo, tomar as contas, que deveriam ter sido apresentadas pelos prefeitos de seus respectivos municípios, às câmaras municipais. Observa-se, também, que, dentre as leis orgânicas dos municípios integrantes da sua amostra, selecionados na forma descrita no Apêndice B (p. 541), nenhuma atribui às cortes de contas tal competência, de forma que se deve inferir que, no Brasil, é muito próximo de 0% o número de leis orgânicas municipais que atribuem aos tribunais de contas competência para tomar as contas que deveriam ter sido prestadas por prefeitos⁷³².

De qualquer modo, embora haja – vide subseção 2.5.4 (p. 121) – concorrência e complementaridade legislativas em relação à matéria, ao exercê-las, não podem os legisladores subnacionais, e muito menos os membros das cortes de contas – no exercício de sua função normativa, apresentada na subseção 2.6.3 (p. 133) –, violar o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, especialmente em matérias relacionadas a princípios constitucionais sensíveis, como a prestação de contas da Administração Pública e a autonomia municipal.

Considerando que a condição do prefeito como o principal condutor dos negócios públicos locais, titular de uma ampla gama de funções políticas e administrativas, justifica – como exposto na subseção 3.1.1 (p. 180) deste trabalho – a manutenção da competência para o julgamento de suas contas na respectiva casa legislativa, ao invés de ser distribuída aos tribunais de contas e tendo em conta o modelo federal, conclui-se que tal condição impede que a competência para proceder à tomada de contas seja transferida às cortes de controle externo.

Portanto, vencidos os prazos estabelecidos sem que os chefes de Poder Executivo prestem contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, na União, no DF, nos estados e nos municípios, devem promover as tomadas de contas, respectivamente, a Câmara dos Deputados, a Câmara Legislativa do DF, as assembleias legislativas e as câmaras municipais.

O procedimento, por meio do qual cada casa legislativa deve promover a tomada de contas dos governantes omissos, não foi definido pela CRFB/1988, pelas constituições estaduais, pelas leis orgânicas municipais, nem pelas leis que veiculam normas gerais de direito financeiro. Desse modo, nos limites do sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, é o próprio Poder Legislativo competente que deve definir o *modus operandi* pelo qual deve tomar as contas não apresentadas.

⁷³² Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

Assim, conforme o artigo 32, inciso XI, alínea “a”, do regimento interno da Câmara dos Deputados, é atividade de sua Comissão de Fiscalização Financeira e Controle tomar as contas presidenciais, quando não forem prestadas até o dia 3 de abril. Na Comissão, para organizar as contas do exercício, conforme o artigo 215, § 1º, do regimento interno da Câmara, deve ser criada uma subcomissão especial, que deve contar com o auxílio do TCU. Essa subcomissão especial não tem número definido de deputados, mas deve ser composta por, no mínimo, “[...] tantos membros quantos forem os órgãos que figuraram no Orçamento da União referente ao exercício anterior, observado o princípio da proporcionalidade partidária”⁷³³, nos termos do artigo 215, § 2º, do regimento interno da Câmara dos Deputados. Isso ocorre porque, de acordo com o § 3º do referido artigo regimental, cada membro da subcomissão deve relatar parcialmente a tomada de contas, na parcela referente a um órgão orçamentário.

Os regimentos internos das casas legislativas do DF e de doze (46%) estados designam uma comissão permanente – em geral a comissão de finanças e orçamento, ou equivalente – como responsável por tomar as contas dos governadores que não apresentem as contas no prazo, conforme se verificou na pesquisa. Observou-se ainda que: em outros dez (38%) estados, há previsão de criação de uma comissão especial temporária para tomar as contas dos governadores omissos; e em quatro (15%) estados, os regimentos internos de suas assembleias legislativas não esclarecem quais colegiados são responsáveis pelas tomadas de contas, em caso de omissão de governadores⁷³⁴.

No âmbito municipal, a partir das informações apresentadas na pesquisa, é correto inferir, com razoável certeza, que, para tomar as contas dos prefeitos que não as apresentem no prazo, designam: comissões permanentes, como de finanças e orçamento, ou equivalente, entre 11 e 28% das câmaras municipais brasileiras; e comissões especiais temporárias, entre 29 e 50% das câmaras. Por outro lado, entre 30 e 52% dos regimentos internos de câmaras municipais não definem expressamente quais colegiados devem tomar as contas, em caso de omissão de prefeitos⁷³⁵.

As tomadas de contas promovidas pelas casas legislativas precisam ter escopo igual ao que teriam as prestações de contas cuja falta suprem. Em razão da abrangência

⁷³³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Regimento interno da Câmara dos Deputados**: aprovado pela Resolução n. 17, de 1989, e alterado até a Resolução n. 6, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados>. Acesso em: 23 out. 2019. p. 94.

⁷³⁴ Vide o quadro 4 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-594.

⁷³⁵ Vide o quadro 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 595-609.

de seu conteúdo, como exposto na subseção anterior deste trabalho, usualmente, várias unidades governamentais se envolvem na preparação da prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, seja elaborando parcela dos demonstrativos ou relatórios, seja fornecendo informações ao órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo. Assim, nos casos em que as contas não sejam prestadas pelos governantes, como as casas legislativas não detêm, de antemão, todas as informações e documentos necessários à organização das contas, para que lhes seja possível organizá-las, as comissões, permanentes ou temporárias, encarregadas dessa tarefa devem ter competência para convocar autoridades, inclusive os ordenadores de despesa e os responsáveis pelo órgão central do sistema de controle interno, e solicitar informações da Administração Pública e o apoio dos tribunais de contas, aos quais devem poder requerer tanto a prestação de informações sobre fiscalizações realizadas quanto a realização de novas e específicas fiscalizações, conforme o artigo 71, incisos IV e VII, combinado com o artigo 75, ambos da CRFB/1988.

Nesse sentido, por exemplo, na União, cabe à subcomissão especial da Câmara dos Deputados “[...] convocar os responsáveis pelo sistema de controle interno e todos os ordenadores de despesa da administração pública direta, indireta e fundacional dos três Poderes, para comprovar [...] as contas do exercício findo [...]”⁷³⁶, nos termos do artigo 215, § 4º, do regimento interno da Câmara dos Deputados. Para cumprir com seu desiderato, tal subcomissão especial tem poderes, também, para requerer ao TCU tanto que lhe preste informações sobre fiscalizações realizadas quanto que realize novas e determinadas fiscalizações, conforme o artigo 61, § 1º, do regimento interno da Câmara dos Deputados combinado com o artigo 71, incisos IV e VII, da CRFB/1988.

De posse dessas armas, a subcomissão especial da Câmara dos Deputados terá o prazo de sessenta sessões para organizar as contas do exercício financeiro, conforme a parte final do § 1º do artigo 215 do regimento da Câmara. Conforme os regimentos internos de suas casas legislativas, nos estados e no DF, o prazo para as comissões responsáveis organizarem as contas, como mostrou a pesquisa, é de: trinta dias, em um (4%) deles; quarenta e cinco dias, em outro (4%); cinquenta dias, num terceiro (4%); sessenta dias, em três (11%) entes; noventa dias, em dois (7%); e trinta sessões, em um (4%). Por outro lado, em dezoito (67%) desses regimentos internos, não há previsão de prazo para a tomada de contas. No âmbito municipal, as informações obtidas na pesquisa permitem inferir, com razoável certeza, que entre 76 e 92% dos regimentos internos das câmaras municipais não preveem o prazo no qual as contas devem ser

⁷³⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Regimento interno da Câmara dos Deputados**: aprovado pela Resolução n. 17, de 1989, e alterado até a Resolução n. 6, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados>. Acesso em: 23 out. 2019. p. 94.

•• *Contas dos governantes*

tomadas, enquanto entre 8 e 24% deles preveem trinta dias de prazo para as comissões designadas organizarem as contas, no caso de omissão dos prefeitos em prestá-las⁷³⁷.

Nos casos em que, como na União, houver uma comissão com competência para tomar as contas e outra, que pode ser uma subcomissão, para organizar as contas, após encerrada a tarefa de organização das contas por esta, cabe àquela se pronunciar sobre a suficiência das contas organizadas. Assim, caso sejam necessários documentos e informações adicionais, deve requerer que a comissão encarregada de organizar as contas complemente o seu conteúdo.

Consideradas suficientes as contas, a comissão competente para a tomada de contas, ou outra comissão da casa legislativa, conforme estabelecer seu regimento interno, deve indicar à mesa da casa as medidas legais e outras providências cabíveis a fim de responsabilizar o chefe do Poder Executivo sobre o qual pairava – de acordo com a subseção 3.2.1 (p. 185) deste trabalho – a responsabilidade pela apresentação das contas e que não se desincumbiu dessa obrigação. Inclusive, poderá indicar a necessidade de abertura de processo contra o governante para apuração de crime de responsabilidade, no caso de presidente da República ou governador, ou se manifestar pela necessidade de oficiar ao ministério público estadual, com vistas à instauração de procedimento investigativo voltado a apurar a eventual prática de crime de responsabilidade, no caso de prefeito.

Convém ressaltar que, considerando o disposto no artigo 85, inciso V, da CRFB/1988, combinado com o artigo 9º, inciso 2, da Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, é tipificada como crime de responsabilidade do presidente da República, contra a probidade da administração, a omissão em apresentar, ao Congresso Nacional, as contas do exercício anterior até o dia 3 de abril. Do mesmo modo, a eventual omissão de governador em apresentar, ao parlamento, as contas do exercício anterior no prazo estabelecido, por força do artigo 74, combinado com o artigo 9º, inciso 2, ambos da Lei n. 1.079/1950, configura crime de responsabilidade contra a probidade da administração. Por sua vez, a omissão de prefeito municipal em prestar contas anuais da administração financeira e orçamentária do município, à câmara, é tipificada como crime de responsabilidade dos prefeitos municipais no artigo 1º, inciso VI, do DL n. 201, de 27 de fevereiro de 1967.

Portanto, ao deixarem de prestar contas, presidentes da República e governadores de estado ou do DF se sujeitam à possibilidade, ao fim e ao cabo, de serem condenados à perda do cargo, com inabilitação para o exercício de qualquer função pública, como previsto nos artigos 52, parágrafo único, da CRFB/1988, e 78 da Lei n. 1.079/1950.

⁷³⁷ Vide os quadros 4 e 5 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 583-609.

Por outro lado, quando não prestam contas de sua gestão financeira e orçamentária, os prefeitos se sujeitam à possibilidade de sofrerem condenação, pelo Poder Judiciário, à detenção de três meses a três anos e à perda do cargo, com inabilitação para o exercício de qualquer cargo ou função pública, conforme os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º do DL n. 201/1967.

É importante perceber que, nos casos em que houver troca de governo, poderá ser processado pela omissão no dever de prestar contas, e, eventualmente, punido, chefe de Poder Executivo diverso daquele responsável pela gestão financeira e orçamentária no período ao qual as contas se referem. Isso pode ocorrer porque, conforme apresenta a subseção 3.2.1 (p. 185) deste trabalho, a responsabilidade pela prestação de contas é independente da responsabilidade pela gestão financeira e orçamentária, à qual as contas se referem, e o legitimado para apresentar a prestação de contas é o governante que exerce o cargo no momento em que as contas devam ser prestadas.

Neste ponto, é necessário se questionar sobre o que deve ocorrer se, vencido o prazo de apresentação das contas, mas ainda durante os trabalhos de organização das contas do exercício promovidos pela comissão parlamentar designada, o chefe de Poder Executivo apresentar a prestação de contas. Nessa hipótese, caso as contas apresentadas estejam completas, os trabalhos da comissão perdem seu objeto e devem ser encerrados.

Contudo, deve ainda a comissão apresentar seu parecer, com a indicação das medidas legais e outras providências cabíveis a fim de, eventualmente, responsabilizar o governante pela inobservância do prazo de apresentação das contas referentes ao exercício anterior. Nesse sentido, segundo artigo 215, § 6º, do regimento interno da Câmara dos Deputados, “A prestação de contas, após iniciada a tomada de contas, não será óbice à adoção e continuidade das providências relativas ao processo por crime de responsabilidade nos termos da legislação especial”⁷³⁸.

Nos casos em que as contas não são apresentadas – nem no prazo, nem após o seu termo –, concluída determinada tomada de contas, as contas organizadas, acompanhadas do parecer, substituem a prestação de contas dos chefes de Poder Executivo. Por esse motivo, no caso da União, em que a instituição competente para julgar as contas é diferente da competente para as tomar, a Câmara dos Deputados deve encaminhá-las ao Congresso Nacional, principal agente de *accountability* horizontal em relação a gestão financeira e orçamentária a cargo dos presidentes da República, como deveria ter feito inicialmente o próprio chefe do Poder Executivo, conforme subseção 3.2.2 (p. 188).

Vale destacar que, nesse momento, as contas recebidas não estão ainda em condições de serem julgadas pelo Poder Legislativo. Antes, os parlamentos devem encaminhar

⁷³⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Regimento interno da Câmara dos Deputados**: aprovado pela Resolução n. 17, de 1989, e alterado até a Resolução n. 6, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados>. Acesso em: 23 out. 2019. p. 94.

as contas tomadas aos outros sujeitos ativos de *accountability* horizontal, quais sejam, as cortes de controle externo, para apreciação e emissão de parecer prévio, do mesmo modo que fariam caso lhes tivessem sido prestadas as contas diretamente pelos governantes.

Determinados dispositivos das leis orgânicas dos tribunais de contas brasileiros – por exemplo, quando lidos conjuntamente os artigos 16, inciso III, alínea “a”, 19, parágrafo único, e 58, inciso I, da Lei Orgânica do TCU – podem dar a impressão de que os chefes de Poder Executivo que, eventualmente, se omitam no dever de prestar contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, estão sujeitos à sanção de multa ou podem ter suas contas automaticamente consideradas irregulares. Contudo, tais dispositivos somente se aplicam aos julgamentos – no sentido apresentado na subseção 2.6.8 (p. 157) deste trabalho – realizados no âmbito das cortes de contas, não aos processos em que elas apreciam contas.

Assim, as suas contas devem ser tomadas, conforme expõe esta subseção, e, em seguida, apreciadas, na forma apresentada na seção 3.4 (p. 297), como se tivessem sido prestadas pelo próprio governante, inclusive em relação à emissão da opinião, pela corte de controle externo competente, em favor da aprovação ou rejeição das contas. Tampouco a multa prevista nos dispositivos arrolados pode ser aplicada nos julgamentos realizados pelo Poder Legislativo, sujeitando-se os presidentes da República, os governadores de estado e do DF e os prefeitos municipais, quando não se desincumbirem de seu dever de prestar anualmente contas da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, às penalidades próprias dos crimes de responsabilidade.

Finalmente, deve-se notar que o artigo 34, inciso VII, alínea “d”, da CRFB/1988 prevê a possibilidade de intervenção federal nos estados e no DF para assegurar a prestação de contas da Administração Pública. Do mesmo modo, o artigo 35, inciso II, da Constituição de 1988 permite a intervenção de estado em seus municípios quando não forem prestadas contas devidas. De fato, a omissão dos chefes de Poder Executivo dos entes subnacionais pode resultar, ao fim e ao cabo, na decretação de intervenção.

Contudo, tal solução não deve ser aventada tão logo entre em mora o governador ou prefeito. Como se apresenta nesta subseção, a medida a ser inicialmente adotada na hipótese na qual um governante não apresente as contas pelas quais seja responsável ao Poder Legislativo – anualmente e no prazo estabelecido na legislação –, ou as apresente incompletas – sem o conjunto de documentos e informações que as deve compor –, é a tomada de contas pela casa legislativa.

A intervenção de um ente da federação em outro é uma medida excepcional, conforme destacam Enrique Ricardo Lewandowski⁷³⁹, Heloísa da Silva Krol⁷⁴⁰ e Ernani

⁷³⁹ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 9; 35-36; 117.

⁷⁴⁰ KROL, Heloísa da Silva. Considerações sobre a ação direta interventiva e a proteção dos direitos fundamentais. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 6, n. 24, p. 87-96, abr./jun. 2005. p. 87.

Contipelli e Thiago Matsushita⁷⁴¹. Logo, defende-se que somente se pode lançar mão dela – tratando-se aqui especificamente da hipótese de omissão de prestação de contas de chefe de Poder Executivo⁷⁴² – se a casa legislativa competente, ciente da omissão do governador ou prefeito no dever de prestar contas, não adotar as providências necessárias à tomada das contas da gestão financeira e orçamentária do ente, referentes ao exercício anterior.

Nesse sentido, pode-se dizer que a intervenção federal e a intervenção estadual, previstas, respectivamente, nos artigos 34, inciso VII, alínea “d”, e 35, inciso II, da CRFB/1988, são subsidiárias em relação à tomada de contas a cargo do Poder Legislativo. Desse modo, o procedimento descrito no parágrafo anterior é o único que conjuga, adequadamente, a essencialidade da prestação de contas dos governantes – no contexto do sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração –, com a excepcionalidade da intervenção. Com ele, sempre que possível, a celeuma criada pela omissão de um chefe de Poder Executivo, ante o dever de prestar de contas, resolve-se dentro do próprio âmbito federativo em que foi gerada, privilegiando-se a autonomia dos entes.

Pelo exposto, conclui-se que a tomada de contas é o instrumento, previsto pelo sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, para suprir a ausência de prestação de contas pelos governantes, ou a sua apresentação de forma incompleta, sem o conjunto completo de documentos e informações que as devem compor. A competência para proceder à tomada de contas é sempre do Poder Legislativo – Câmara dos Deputados, no caso da União –, cujo colegiado designado – seja uma comissão permanente ou temporária especial, seja a própria totalidade de seus membros – deve organizar as contas, segundo procedimento definido no regimento interno da casa legislativa, com escopo igual ao que teriam as prestações de contas cuja falta suprem, podendo convocar autoridades e solicitar informações da Administração e o apoio dos tribunais de contas. As disposições legais e dos regimentos das cortes de contas, apresentadas nesta subseção, que lhes atribuem competência para tomar as contas de prefeitos, violam o sistema de *accountability* financeira e orçamentária e são inconstitucionais.

Organizadas as contas, no prazo definido nos regimentos internos, ou apresentadas pelo governante no decorrer da tomada de contas, a comissão designada deve

⁷⁴¹ CONTIPELLI, Ernani; MATSUSHITA, Thiago. Intervenção no federalismo brasileiro e princípio da proporcionalidade. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC**, Belo Horizonte, a. 7, n. 27, p. 719-732, set./dez. 2013. p. 720; 722; 724; 726.

⁷⁴² O esclarecimento é necessário porque, segundo a doutrina, aquela do chefe do Poder Executivo não é a única hipótese de omissão em prestar contas que pode dar ensejo à intervenção da União em estado, ou de estado em município, cf. FONTES, Telma de Freitas. **A intervenção estadual no município no direito brasileiro**. 2001. 414 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. f. 161-162.

especificar as medidas legais e outras providências cabíveis, inclusive a apuração de crime de responsabilidade, com a finalidade de responsabilizar aquele sobre o qual pairava a obrigação de apresentar as contas e que dela não se desincumbiu, ainda que seja chefe de Poder Executivo diverso daquele responsável pela gestão financeira e orçamentária no período ao qual as contas se referem. Como exposto, a omissão dos governantes em apresentar as contas não lhes sujeita a multa, nem implica a rejeição de suas contas, mas lhes deixa vulneráveis às penalidades próprias dos crimes de responsabilidade. De posse das contas completas, sejam as tomadas, sejam as prestadas extemporaneamente, as casas legislativas, competentes para as julgar, devem encaminhá-las aos tribunais de contas aos quais cabe a sua apreciação, que deve ser realizada como se tivessem sido apresentadas, pelos responsáveis, no prazo adequado.

Apenas nas hipóteses em que o instrumento da tomada de contas não for hábil para organizar as contas em condições de serem apreciadas e julgadas, respectivamente, pelas cortes de contas e casas legislativas competentes, é que terá lugar a possibilidade de intervenção de um ente da federação em outro. Assim, conclui-se, também, que tanto a intervenção federal quanto a intervenção estadual, previstas, respectivamente, nos artigos 34, inciso VII, alínea “d”, e 35, inciso II, da CRFB/1988, são subsidiárias em relação à tomada de contas a cargo do Poder Legislativo.

Dessa maneira, nas duas primeiras seções deste capítulo, apresenta-se a situação proeminente do chefe do Poder Executivo na condução dos negócios governamentais em cada esfera legislativa e discutem-se as principais questões referentes à prestação de suas contas. Como preparação à discussão da apreciação das contas, a próxima subseção trata das controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais referentes à competência para o julgamento de contas que, de algum modo, impactam os contornos da competência dos tribunais de contas para apreciar as contas prestadas por presidentes da República, governadores e prefeitos.

3.3 COMPETÊNCIA PARA O JULGAMENTO DE CONTAS

À primeira vista, a leitura combinada dos artigos 49, inciso IX, e 71, inciso I, da CRFB/1988 parece conduzir à clara constatação de que as contas anualmente apresentadas pelos presidentes da República, e somente elas, são sempre apreciadas pelo TCU e julgadas pelo Congresso Nacional. Tal conclusão, tendo em conta, além dos dispositivos referidos, também os artigos 31, § 2º, e 75, da CRFB/1988, seria extensiva aos entes subnacionais.

Desse modo, em se tratando de contas apresentadas pelos governantes – nos moldes expostos na seção 3.2 (p. 184) deste trabalho –, os artigos constitucionais citados fazem crer, inicialmente, que os tribunais de contas, em todas as esferas, devem se limitar à apreciação e emissão de parecer prévio. Isso porque a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo estaria reservada ao Poder Legislativo.

Porém, há algumas questões que, quando aventadas, demonstram que a interpretação dos dispositivos constitucionais arrolados é mais complexa do que pode parecer ao primeiro olhar, suscitando relevantes controvérsias legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais. Por exemplo, considerando que a competência para o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos – incluso nesse conceito o de ordenador de despesas – foi atribuída pela CRFB/1988 às cortes de contas, pode-se questionar se não seriam elas competentes para julgar as contas de chefes de Poder Executivo que, eventualmente, ordenem despesas.

No caso de contas decorrentes de convênios com outros entes da federação, firmadas pelo governante, em nome do ente, não é desarrazoada a existência de dúvidas sobre se a competência para o seu julgamento é de corte de controle externo ou permanece no Legislativo. Em qualquer caso, ainda pode haver divergência se a competência seria da instituição do ente concedente ou daquele que os aplica.

Considerando a produção legislativa posterior à CRFB/1988, tanto aquela representada pela legislação complementar quanto a derivada do poder constituinte decorrente, como mostra a subseção 3.3.3 (p. 281) deste trabalho, pode-se afirmar que há controvérsia legislativa em relação à competência para o julgamento das contas dos chefes dos demais poderes e órgãos independentes, se as contas dessas autoridades devem ser julgadas pelos tribunais de contas ou se eles devem somente emitir parecer prévio sobre elas. Nesse rol de controvérsias, inclui-se, também, a competência para o julgamento das contas dos interventores, se elas devem ser julgadas pelo Poder Legislativo, como o chefe do Poder Executivo temporariamente afastado, ou se devem ser julgadas pelas cortes de controle externo, como os administradores, e se a apreciação e o julgamento devem se dar pelas instituições do ente interventor ou daquele que sofre a intervenção.

Dessa maneira, nas subseções seguintes desse trabalho, dedica-se a endereçar essas questões, tendo como parâmetro o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988.

3.3.1 Contas de chefe de Poder Executivo ordenador de despesas

É comum na doutrina especializada⁷⁴³ a afirmação de que os julgamentos das contas públicas, no âmbito da gestão financeira e orçamentária da Administração

⁷⁴³ Cf. FERRAZ, Luciano. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 150; AGUIAR, Afonso Gomes. Prestações de contas públicas. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, v. 1, n. 11, nov. 2002. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=7494>. Acesso em: 2 maio 2017. p. 1. (Versão digital); FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 8 (Versão digital); NUNES, Márcio Bessa. Contas de governo e contas de

Pública, estão sujeitos a dois regimes jurídicos distintos. O primeiro deles seria o das denominadas contas de governo, que seriam julgadas pelos parlamentos, após emissão dos pareceres prévios pelos respectivos tribunais de contas, conforme estabelecem os artigos 49, inciso IX, e 71, inciso I, da CRFB/1988.

O segundo regime jurídico referenciado pela doutrina seria o das chamadas contas de gestão. Nele, as contas apresentadas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos seriam julgadas pelas cortes de controle externo, a teor do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988.

De acordo com Elóia Rosa da Silva e Rosana Aparecida Bellan⁷⁴⁴, cada uma das contas de gestão se refere a uma unidade orçamentária e nelas é avaliada a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão, englobando os atos de ordenação de despesas e de captação de receitas. Semelhantemente, João Adolfo Ribeiro Bandeira e José Polycarpo de Negreiros Leite afirmam que as contas de gestão compreendem o exame da “[...] regularidade dos atos e contratos administrativos, a legalidade do processamento das despesas públicas (empenho, liquidação e pagamento) e a economicidade e destinação dos gastos públicos”⁷⁴⁵.

Nesse sentido, Fabrício Motta entende que as contas de gestão são “[...] fiscalizadas com o intuito de verificar a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável”⁷⁴⁶. Para José de Ribamar Caldas Furtado, é no julgamento das contas de gestão que os tribunais de contas têm “[...] capacidade para detectar se o gestor público praticou ato lesivo ao erário, em proveito próprio ou de terceiro, ou qualquer outro ato de improbidade administrativa”⁷⁴⁷.

gestão. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 78-89, set. 2011. p. 2 (Versão digital); FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 611; FURTADO, José de Ribamar Caldas. Processo e eficácia das decisões do tribunal de contas. **Revista Controle**, Fortaleza, a. 12, n. 1, p. 29-55, 2014. DOI: 10.32586/rcda.v12i1.184. p. 38; COUTINHO, Doris T. P. C. de Miranda. **Prestação de contas de governo: relação entre o parecer prévio elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e o julgamento das contas pelo Legislativo referente aos exercícios de 2013 a 2015**. 2019. 469 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos) – Escola Superior da Magistratura Tocantinense, Palmas, 2019. f. 144-147; e WILLEMANN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 253.

⁷⁴⁴ SILVA, Elóia Rosa da; BELLAN, Rosana Aparecida. A dupla função do tribunal de contas na fiscalização das contas do prefeito municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 55-78, set. 2011. p. 8 (Versão digital).

⁷⁴⁵ BANDEIRA, João Adolfo Ribeiro; LEITE, José Polycarpo de Negreiros. Atuação dos tribunais de contas na perspectiva da Lei da Ficha Limpa. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 16, n. 87, p. 229-240, set./out. 2014. p. 234-235.

⁷⁴⁶ MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. **Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC**, Belo Horizonte, v. 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016. p. 40.

⁷⁴⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: <http://bi->

Nos termos utilizados por Leandro Maciel do Nascimento, “[...] as contas de gestão dizem respeito à execução das opções políticas estabelecidas no cumprimento da função de governo. Correspondem à função administrativa propriamente dita [...]”⁷⁴⁸. Logo, o regime de apuração das contas de gestão serve para controlar os atos de administração cotidiana, como adverte Bruno Mitsuo Nagata⁷⁴⁹.

Desse modo, nessa dualidade de regimes, ordinariamente, as contas apresentadas pelos chefes de Poder Executivo seriam contas de governo, portanto seriam julgadas pelo Poder Legislativo. Por outro lado, as contas prestadas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, inclusive pelos ordenadores de despesa, deveriam ser julgadas pelas cortes de contas.

Neste ponto, é importante rememorar que, como apresenta a subseção 2.6.8 (p. 157) deste trabalho, a rigor, a ordenação de despesas é conceito menos amplo que a responsabilidade por dinheiros, bens e valores públicos, podendo-se dizer que esta é gênero do qual aquela é espécie. Ambas estão sujeitas à prestação de contas e ao julgamento perante os tribunais de contas, no exercício de sua função judicante, por força do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988. Segundo Helio Saul Mileski, enquanto a ordenação de despesas orçamentárias envolve “[...] emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos públicos [...]”, a responsabilidade por dinheiros, bens e valores públicos, além da ordenação de despesas, abrange “[...] a arrecadação da receita e todos os demais atos ou funções que possam ser caracterizados como fatores de utilização, arrecadação, guarda, gerência ou administração de dinheiro, bens e valores públicos [...]”⁷⁵⁰.

Não obstante os conceitos sejam diversos, nesta subseção – desde o seu título – o termo ordenador de despesas é utilizado como sinônimo de autoridade responsável por dinheiros, bens e valores públicos, como sói ocorrer, sem prejuízos, na esfera administrativa. Tendo esse conceito em mente, a celeuma surge quando ocorre de os chefes de Poder Executivo ordenarem despesas.

Na realidade, é impensável que os presidentes da República assumam a condição de ordenadores de despesas. Também são incomuns os casos em que os governadores ou prefeitos de grandes municípios, exercem, ainda que pontualmente, atividades típicas de ordenação de despesas. Nesse sentido, José de Ribamar Caldas Furtado ressalta

dforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 12 (Versão digital).

⁷⁴⁸ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. *Revista Eleições & Cidadania*, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 84-85.

⁷⁴⁹ NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. f. 171.

⁷⁵⁰ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 162.

que “[...] na Administração federal, na estadual e nos grandes Municípios, o Chefe do Executivo não atua como ordenador de despesa, em razão da distribuição e escalonamento das funções de seus órgãos e das atribuições de seus agentes”⁷⁵¹.

Mas, tendo em conta a realidade nacional, é comum os prefeitos de pequenos municípios assumirem diretamente a responsabilidade por emitir portarias que concedem benefícios a servidores, autorizar a realização de licitações, assinar contratos e determinar que se façam pagamentos, por exemplo. Nesses casos, diz-se que o chefe do Poder Executivo desce do pedestal de governante para o qual foi eleito, principal condutor dos negócios públicos no âmbito do ente federado, para assumir também a função de ordenador de despesas.

Nesse sentido, Elóia Rosa da Silva e Rosana Aparecida Bellan pontuam que “A grande maioria dos Municípios brasileiros é de pequeno e médio porte, razão pela qual a administração é conduzida praticamente de forma unipessoal pelo Prefeito, que une as figuras de agente político e administrativo”⁷⁵². Nos pequenos municípios, como destaca Leandro Maciel do Nascimento, em razão de fatores econômicos, sociais e políticos, “[...] os prefeitos são gerentes e ao mesmo tempo ordenadores de despesa. Ou seja, são responsáveis pelas escolhas políticas e também pela execução de tais opções”⁷⁵³. Neles, Márcio Bessa Nunes observa “[...] que os Prefeitos Municipais, além de exercer o comando geral da administração (praticando atos de governo), também exercem, inadvertidamente, atos de execução, gerindo a máquina pública nos seus pormenores administrativos”⁷⁵⁴.

Portanto, a existência de governantes que acumulam a função de ordenador de despesas é realidade no Brasil. Mas, se eles, ordinariamente, têm suas contas julgadas pelas casas legislativas, conforme o artigo 49, inciso IX, combinado com o artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, e os ordenadores de despesas, normalmente, têm suas contas julgadas pelos tribunais de contas, de acordo com o artigo 71, inciso II, da Constituição de 1988, surge a questão de qual, dentre esses agentes de *accountability* horizontal, é o competente para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que também sejam ordenadores de despesas. É necessário esclarecer se as contas devem ser julgadas

⁷⁵¹ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 14 (Versão digital).

⁷⁵² SILVA, Elóia Rosa da; BELLAN, Rosana Aparecida. A dupla função do tribunal de contas na fiscalização das contas do prefeito municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 55-78, set. 2011. p. 12 (Versão digital).

⁷⁵³ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 87.

⁷⁵⁴ NUNES, Márcio Bessa. Contas de governo e contas de gestão. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 78-89, set. 2011. p. 4 (Versão digital).

reunidas por um dentre eles ou se deve prevalecer a suposta dualidade de regimes, com as casas legislativas competentes para o julgamento das chamadas contas de governo e as cortes de contas responsáveis pelo julgamento das denominadas contas de gestão.

Para bem compreender todos os aspectos dessa questão, a próxima subseção examina os principais casos judiciais que, desde a promulgação da CRFB/1988, trataram especificamente do tema e apresenta as ideias doutrinárias e inovações legislativas que influenciaram a jurisprudência, inclusive em suas mudanças de posicionamento. Em seguida, a subseção 3.3.1.2 (p. 251) define o agente de *accountability* que, à luz da CRFB/1988 – e do sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública nela instituído –, é competente para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo ordenadores de despesas, enquanto a subseção 3.3.1.3 (p. 264) reflete sobre as possibilidades de ação dos tribunais de contas, especialmente considerando a decisão do STF, em 2016, no julgamento do recurso extraordinário (RE) n. 848.826/DF.

3.3.1.1 *Insegurança jurisprudencial e doutrina desde a CRFB/1988*

Após a CRFB/1988, os dois primeiros casos – encontrados na pesquisa realizada para a elaboração deste trabalho –, nos quais a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que exercem atos de ordenação de despesas foi debatida nos tribunais superiores, são originários do estado de Sergipe. Em ambos, a questão central rondava em torno de registros de candidatura para as eleições gerais que se realizariam em 1990, impugnados em face da então recente LC n. 64/1990.

É que, de acordo com a redação original do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, aqueles “[...] que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente [...]”⁷⁵⁵ seriam inelegíveis pelo prazo de cinco anos. Assim, nos dois casos referidos, candidatos, que tiveram o registro de suas candidaturas negadas pelo Tribunal Regional Eleitoral de Sergipe, levaram o caso ao TSE.

No primeiro caso, levado ao TSE por meio do recurso especial eleitoral (Respe) n. 8.932/SE, Manoel Ferreira de Matos, que pretendia concorrer ao cargo de deputado estadual nas eleições de 1990, teve o registro de candidatura negado pelo Tribunal Regional Eleitoral. Ele havia sido prefeito do município de Simão Dias, no estado de Sergipe, entre os anos de 1983 e 1987, e atos por ele praticados nesse período foram considerados irregulares pelo Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE-SE), por caracterizarem improbidade administrativa e malversação de dinheiro público⁷⁵⁶.

⁷⁵⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXVIII, n. 96, Seção 1, p. 9.591-9.594, 21 maio 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

⁷⁵⁶ Cf. BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.932 Sergipe**. Relator: Ministro Célio Borja. Plenário, Brasília, 27 de agosto de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurispru>

É necessário destacar que, no caso concreto, na realidade, a corte de contas sergipana não realizou o julgamento das contas de Manoel Ferreira de Matos – não exerceu sua função judicante, nos moldes da subseção 2.6.8 (p. 157), fundada no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988 –, apenas sancionou o ex-prefeito por ter observado, em fiscalizações, a prática de atos irregulares – no exercício conjunto das funções fiscalizadora e sancionadora, respectivamente tratadas nas subseções 2.6.7 (p. 146) e 2.6.5 (p. 140), conforme competência que lhe foi atribuída pelo artigo 71, incisos IV e VIII, da CRFB/1988. Apesar disso, o ministério público eleitoral impugnou seu registro de candidatura, com base na redação original do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, dispositivo que já exigia a rejeição de contas.

Observe-se que, seguidamente, tanto o Tribunal Regional Eleitoral quanto o TSE, equivocadamente, tomaram a fiscalização e sanção ao ex-prefeito do município de Simão Dias, pelo TCE-SE, como se a corte de contas tivesse exercido a função judicante. Isso fica evidente no seguinte trecho da ementa do acórdão do TSE: “Constatado, nos autos, a existência de decisões do Tribunal de Contas do Estado que opinaram pela rejeição das contas, [...] mantém-se a decisão regional que declarou a inelegibilidade”⁷⁵⁷.

Vencido em seu voto, o ministro Octávio Galloti destacou que “[...] a impugnação, por motivos formais ou não, de um contrato, de um empenho ou de um ou outro ato [...]”, pelo TCE-SE, não poderia ser considerada julgamento de contas, e que “[...] as suas contas devem receber o julgamento do Poder Legislativo, correspondente à unidade da Federação, para que possam ser consideradas rejeitadas ou aprovadas”⁷⁵⁸. Desse modo, tendo evidenciado o debate ocorrido sobre a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, seu voto deixa claro que, em sua opinião, no caso em análise, o TCE-SE não julgou as contas do ex-prefeito, motivo pelo qual não se poderia falar em inelegibilidade.

O segundo caso, que chegou ao TSE no Respe n. 8.974/SE e foi julgado dias após o primeiro, trata do recurso apresentado por Jackson Barreto de Lima, o qual teve seu registro de candidatura para concorrer ao cargo de senador, nas eleições de 1990, indeferido pelo Tribunal Regional Eleitoral. Ele havia sido prefeito da capital Aracaju,

dencia/decisoes/jurisprudencia. Acesso em: 7 fev. 2018; e CARVALHO, Eliângela. A vida política de Manoel Ferreira de Matos. **Jornal Simãoense**, Simão Dias, 30 jan. 2014. Disponível em: <http://jornalsimaodiense.com/2014/01/30/a-vida-politica-de-manoel-ferreira-de-matos/>. Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷⁵⁷ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.932 Sergipe**. Relator: Ministro Célio Borja. Plenário, Brasília, 27 de agosto de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 fev. 2018. p. 1.

⁷⁵⁸ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.932 Sergipe**. Relator: Ministro Célio Borja. Plenário, Brasília, 27 de agosto de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 fev. 2018. p. 5.

entre 1986 e 1988, tendo renunciado após o município sofrer intervenção estadual, decretada pelo governador após representação do TCE-SE⁷⁵⁹.

Como registrou o ministro Pedro Acioli, a corte de contas apontou irregularidades em vários atos e contratos praticados pelo postulante ao Senado enquanto era prefeito, envolvendo o pagamento de serviços que não foram efetivamente realizados, falsidade documental, fraudes em licitações e despesas realizadas sem a realização de licitação. Todavia, como no Respe n. 8.932/SE, nesse caso o TCE-SE, também, não exerceu sua função judicante, na medida em que não julgou as contas do ex-prefeito, limitando-se a aplicar-lhe sanções em decorrência de irregularidades apuradas em fiscalizações.

Ainda assim, o ministério público eleitoral impugnou seu registro de candidatura ao Senado “[...] ao argumento de que o mesmo figura entre os ex-administradores que no exercício do cargo público, tiveram suas contas consideradas irregulares pelo Tribunal de Contas”⁷⁶⁰, ignorando a exigência de rejeição de contas para a inelegibilidade prevista na redação original do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990. E, em face da impugnação, o Tribunal Regional Eleitoral e, em seguida, o TSE negaram o registro de sua candidatura, considerando, equivocadamente, que a fiscalização realizada e a sanção imposta pelo TCE-SE configuravam, na verdade, a rejeição de suas contas “[...] relativas a contratos negociais celebrados isoladamente e de modo nominado”⁷⁶¹, como destacou, em seu voto, o ministro Villas Boas.

Percebe-se, portanto, que, após a promulgação da Constituição de 1988, a primeira interpretação do TSE foi que as cortes de contas têm competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo que, eventualmente, ordenem despesas.

O segundo caso apresentado, contudo, foi objeto de RE, interposto perante o STF, distribuído à relatoria do ministro Marco Aurélio e registrado sob o n. 132.747-2/DF. Nele, embora, o TCE-SE sequer tenha julgado as contas do ex-prefeito municipal de Aracaju, a questão sobre se os tribunais de contas têm competência para julgar as contas de chefes de Poder Executivo que ordenem despesas monopolizou o debate no STF. É o que se depreende da leitura do acórdão, em especial, do seguinte trecho do voto do ministro relator:

⁷⁵⁹ Cf. ARIOZA, Moisés; MAGALHÃES, Márcio; MORAES, Letícia Nunes de. *In*: ABREU, Alzira Alves de *et al.* (Coord.). **Dicionário Histórico-Biográfico Brasileiro – Pós-1930**. Rio de Janeiro: CPDOC, 2010. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-biografico/jackson-barreto-de-lima>. Acesso em: 31 jan. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.974 Sergipe**. Relator: Ministro Pedro Acioli. Plenário, Brasília, 1º de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisooes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 fev. 2018. p. 5.

⁷⁶⁰ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.974 Sergipe**. Relator: Ministro Pedro Acioli. Plenário, Brasília, 1º de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisooes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 fev. 2018. p. 3.

⁷⁶¹ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 8.974 Sergipe**. Relator: Ministro Pedro Acioli. Plenário, Brasília, 1º de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisooes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 fev. 2018. p. 6.

•• *Contas dos governantes*

A questão veiculada no recurso extraordinário e que se mostra passível de exame pode ser resumida em uma única indagação, porque somente ela tem cunho constitucional.

O Tribunal de Contas do Estado tem competência para julgar as contas de Chefe do Poder Executivo Municipal, atraindo, com isto, a inelegibilidade prevista no artigo 15, inciso V, da Constituição Federal?⁷⁶²

No julgamento do RE n. 132.747-2/DF, especificamente no voto isolado e vencido do ministro Carlos Velloso, aparece, já no ano de 1992, a dualidade de regimes jurídicos entre contas de governo e contas de gestão a que supostamente estariam sujeitos os julgamentos das contas públicas, referida no início da subseção 3.3.1 (p. 223) deste trabalho. Segundo ele, tendo em consideração que o prefeito agia como ordenador de despesas, o seu julgamento deveria ocorrer na forma do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, não estando a decisão da corte de contas sujeita ao julgamento político da câmara municipal⁷⁶³.

Contudo, venceu a tese, apresentada pelo relator ministro Marco Aurélio, de que a dualidade de regimes a que estão sujeitos os julgamentos das contas públicas não é entre contas de governo e contas de gestão, mas entre as contas apresentadas pelos chefes de Poder Executivo e as contas apresentadas por quaisquer outros administradores de dinheiros, bens e valores públicos. Nesse sentido, segundo ele,

[...] O Presidente da República, os Governadores e os Prefeitos igualam-se no que se mostram merecedores do *status* de Chefes de Poder. A amplitude maior ou menor das respectivas áreas de atuação não é de molde ao agasalho de qualquer distinção quanto ao Órgão competente para julgar as contas que devem prestar, sendo certa a existência de Poderes Legislativos específicos. A dualidade de tratamento, considerados os Chefes dos Poderes Executivos e os administradores em geral, a par de atender a aspecto prático, evitando a sobrecarga do Legislativo, observa a importância política dos cargos ocupados, jungindo o exercício de crivo em relação às contas dos Chefes dos Executivos Federal, Estaduais e Municipais à atuação não de simples órgão administrativo auxiliar, mas de outro Poder – o Legislativo⁷⁶⁴.

⁷⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 132.747-2 Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 17 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 dez. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207690>. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 280-281.

⁷⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 132.747-2 Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 17 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 dez. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207690>. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 308-309.

⁷⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 132.747-2 Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 17 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 dez. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207690>. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 288.

Argumentou-se, de acordo com o ministro Celso de Mello, que “[...] o pronunciamento técnico-administrativo do Tribunal de Contas, quanto a contratos e a outros atos de caráter negocial celebrados pelo Chefe do Poder Executivo”⁷⁶⁵ não pode ser considerado julgamento de contas, tendo o claro sentido de instruir o exame oportuno pelo Poder Legislativo. Logo, como esclareceu o ministro Sepúlveda Pertence, “[...] as contas dos Chefes do Executivo têm um único julgamento: o da Câmara dos Vereadores”⁷⁶⁶.

Portanto, em 17 de junho de 1992, em sentido contrário ao então posicionamento do TSE, o STF firmou entendimento de que os tribunais de contas em nenhuma hipótese têm competência para julgar as contas apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Tal entendimento do STF foi exarado a tempo de indicar a orientação que o TSE seguiu na análise dos registros de candidatura para as eleições municipais de 1992 e manteve nas eleições realizadas em 1994, 1996 e 1998⁷⁶⁷.

Por volta da virada do século, a tese do ministro Carlos Velloso, vencida no julgamento do RE n. 132.747-2/DF no STF, ganhou reforço na doutrina. Em 1999, Luciano Ferraz defendeu que, se os chefes do Poder Executivo, que ordinariamente devem ter suas contas julgadas pelo Poder Legislativo, “[...] descem do pedestal e praticam meros atos de gestão, igualam-se aos demais administradores de recursos públicos, sendo julgados pelo Tribunal de Contas”⁷⁶⁸.

⁷⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 132.747-2 Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 17 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 dez. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207690>. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 317.

⁷⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 132.747-2 Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 17 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 dez. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207690>. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 319.

⁷⁶⁷ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 9.918 Pará**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Plenário, Brasília, 16 de setembro de 1992. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 9.808 Goiás**. Relator: Ministro Hugo Gueiros. Plenário, Brasília, 19 de setembro de 1992. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 10.726 Bahia**. Relator: Ministro Américo Luiz. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 1992. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 11.983 Minas Gerais**. Relator: Ministro Cid Flaquer Scartezzini. Plenário, Brasília, 29 de julho de 1994. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 13.575 Minas Gerais**. Relator: Ministro Eduardo Alckmin. Plenário, Brasília, 28 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 15.359 Paraná**. Relator: Ministro Costa Porto. Plenário, Brasília, 20 de agosto de 1998. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 8 fev. 2018.

⁷⁶⁸ FERRAZ, Luciano. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 150.

•• *Contas dos governantes*

Em 2000, Márcio Heleno Silva⁷⁶⁹ manifestou sua discordância com a posição do STF, quando asseverou que, se um prefeito municipal agir como mero gestor municipal, deve ter suas contas julgadas pela respectiva corte de contas, como os demais administradores de dinheiros, bens e valores públicos. E, em 2001, Eduardo Carone Costa Junior⁷⁷⁰ defendeu que a competência dos tribunais de contas prevista no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988 atinge os prefeitos municipais que agirem na condição de administradores.

Em 2002, o STJ decidiu alguns casos nos quais foi debatida a questão sobre a competência para julgar prefeitos que ordenam despesas.

O primeiro caso julgado foi levado ao Superior Tribunal de Justiça, por intermédio do recurso ordinário em mandado de segurança (RMS) n. 12.402/CE, por Francisco Ednaldo Bessa, que, no período de 1989 a 1992, foi prefeito do município de Beberibe, no estado do Ceará. Em razão da suposta prática de atos irregulares, que teriam causado dano ao erário municipal, o tribunal de contas lhe imputou débito. Irresignado, o ex-prefeito impetrou mandado de segurança no Tribunal de Justiça do Estado e, não obtendo sucesso, recorreu ao STJ.

É necessário destacar que, no caso concreto, a corte cearense de contas dos municípios não julgou as contas do ex-prefeito – não exerceu sua função judicante, fundada no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, conforme subseção 2.6.8 (p. 157) –, apenas lhe imputou débito por ter verificado, em fiscalizações, a prática de atos irregulares danosos ao erário – no exercício conjunto das funções fiscalizadora e reintegradora, conforme competências que lhe foram atribuídas pelo artigo 71, incisos IV e VIII e § 3º, da CRFB/1988, tratadas nas subseções 2.6.7 (p. 146) e 2.6.5 (p. 140). Apesar disso, a relatora, ministra Eliana Calmon, pautou o debate na dualidade de regimes jurídicos a que estão sujeitos os julgamentos das contas, afirmando que, na hipótese dos autos, a corte de controle externo exercitou a competência prevista no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988⁷⁷¹.

No caso concreto, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), por força dos artigos 71, incisos IV e VIII e § 3º, e 75, da CRFB/1988,

⁷⁶⁹ SILVA, Márcio Heleno. A dualidade de julgamento das contas públicas do chefe do Poder Executivo municipal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, out./dez. (2000). Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2000/04/-sumario?next=8. Acesso em: 10 maio 2017. p. 7-8.

⁷⁷⁰ COSTA JUNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do tribunal de contas – distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre as contas anuais dos prefeitos. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 1, n. 8, out. 2001. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=757>. Acesso em: 25 abr. 2017. p. 23 (Versão digital).

⁷⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança n. 12.402 Ceará. Relator: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma, Brasília, 7 de maio de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, 4 nov. 2002. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200000923770&dt_publicacao=04/11/2002. Acesso em: 6 fev. 2018. p. 4-5.

efetivamente teria competência para imputar débito ao ex-prefeito. Nesse sentido, o resultado prático da decisão da corte superior foi correto, com o não provimento do recurso.

O problema é que o equívoco na abordagem dos debates levou o Superior Tribunal de Justiça a firmar o entendimento, contrário à decisão do STF, de que o inciso II do artigo 71 da CRFB/1988 autoriza os tribunais de contas a julgar as contas dos prefeitos municipais que ordenam despesas. E, como exemplificam os RMS n. 11.060/GO e n. 13.499/CE, outros julgamentos do STJ seguiram essa orientação.

No caso levado ao STJ pelo RMS n. 11.060/GO, ao apreciar as contas do ex-prefeito municipal de Montes Claros de Goiás, João Batista Peres, referentes ao exercício de 1991, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM-GO) emitiu parecer prévio pela rejeição das contas examinadas, mediante a Resolução n. 1.452/1998. Além disso, no bojo da análise, a corte de contas apontou a existência de omissões de receitas, motivo pelo qual ela determinou a autuação de processo para imputar débito em desfavor do ex-prefeito⁷⁷². Nesse processo em separado é que, como observa a ministra Laurita Vaz, após “Realizado na esfera administrativa o devido procedimento administrativo, sob o crivo do contraditório, [...]”⁷⁷³, foi efetivamente imputado débito ao ex-prefeito pelo TCM-GO, emitindo sua decisão por meio da Resolução n. 87/1998. Paralelamente, a Câmara Municipal de Montes Claros de Goiás, apesar do parecer prévio da corte de controle externo, aprovou as contas do prefeito municipal referentes ao exercício financeiro de 1991.

Há, portanto, duas decisões diferentes do TCM-GO, quais sejam, a Resolução n. 1.452/1998, com parecer prévio pela rejeição das contas anuais do ex-prefeito, e a Resolução n. 87/1998, com imputação de débito ao ex-prefeito. Observe-se que, também nesse caso, semelhantemente ao que ocorreu no RMS n. 12.402/CE, não houve julgamento das contas do ex-prefeito pela corte de contas, que se limitou a imputar débito ao prefeito.

Não obstante a inexistência de julgamento das contas no caso concreto, o STJ, após ter o debate se desenrolado em torno do significado do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, consignou na ementa do julgado que se o governante municipal assumir a função administrativa, captando receitas ou ordenando despesas, submete-se, além do julgamento pela câmara municipal, ao julgamento de contas pelo tribunal de contas.

⁷⁷² Cf. GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução n. 1.452/1998**. Relator: Conselheiro Daniel Augusto Goulart. Tribunal Pleno, Goiânia, 4 de março de 1998. Disponível em: <https://www.tcm.go.gov.br/portalwidgets/consulta-processo/4729/1992>. Acesso em: 31 jan. 2018.

⁷⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança n. 11.060 Goiás. Relator: Ministra Laurita Vaz. Relator para o acórdão: Ministro Paulo Medina. Segunda Turma, Brasília, 25 de junho de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, 16 set. 2002. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=199900691946&dt_publicacao=16/09/2002. Acesso em: 31 jan. 2018. p. 3.

Ainda em 2002, o RMS n. 13.499/CE, que apresentava caso semelhante, foi decidido do mesmo modo⁷⁷⁴.

Destarte, dez anos após o julgamento do RE n. 132.747-2/DF, o Superior Tribunal de Justiça contrariou a decisão do STF ao decidir que as cortes de controle externo têm competência para julgar as contas de gestão, com fundamento no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas.

Apesar do fortalecimento doutrinário do entendimento vencido no RE n. 132.747-2/DF e da posição divergente do STJ, o TSE manteve a deferência à suprema corte – logo, negando às cortes de contas a possibilidade de julgar quaisquer contas dos chefes de Poder Executivo – nos julgamentos referentes às eleições realizadas nos anos 2000, 2002, 2004 e 2006⁷⁷⁵. Vale destacar, ainda, o recurso ordinário (ROrd) n. 641/RO⁷⁷⁶, por tratar-se de caso em que o TCE-RO havia rejeitado, em sede de tomada de contas especial, as contas do ex-governador do estado de Rondônia – os demais casos se referem a ex-prefeitos municipais –, e no qual o TSE reafirmou sua jurisprudência.

Nos anos seguintes, a questão sobre a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que ordenam despesas ganhou destaque.

Em 2007, José de Ribamar Caldas Furtado, fazendo referência à jurisprudência do STJ, afirmou que, se ordenar despesas, o prefeito municipal – em conclusão válida para qualquer governante – se submeterá “[...] a duplo julgamento. Um político perante o Parlamento, precedido de parecer prévio; outro técnico a cargo da Corte de Contas”⁷⁷⁷.

⁷⁷⁴ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança n. 13.499 Ceará. Relator: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma, Brasília, 13 de agosto de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, 14 out. 2002. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200100919647&dt_publicacao=14/10/2002. Acesso em: 6 fev. 2018. p. 1.

⁷⁷⁵ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 16.424 Minas Gerais**. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Plenário, Brasília, 31 de agosto de 2000. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 20.201 Ceará. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Plenário, Brasília, 19 de setembro de 2002. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 14, t. 4, p. 189. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 24.848 Bahia. Relator: Ministro Caputo Bastos. Plenário, Brasília, 11 de novembro de 2004. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 15, t. 4, p. 388. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso ordinário n. 1.053 Rio de Janeiro**. Relator: Ministro Gerardo Rossi. Plenário, Brasília, 20 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 5 fev. 2018.

⁷⁷⁶ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso ordinário n. 641 Rondônia. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Plenário, Brasília, 19 de setembro de 2002. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 15, t. 1, p. 43. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018.

⁷⁷⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 14 (Versão digital).

Segundo ele, em especial, duas consequências fariam com que a prevalência de entendimento diverso fosse extremamente danosa ao sistema de controle externo desenhado na CRFB/1988.

Primeiramente, afirma que estaria prejudicada a competência atribuída aos tribunais de contas pelo artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, pois “[...] bastaria o Prefeito chamar a si as funções atribuídas aos ordenadores de despesa [...]”⁷⁷⁸ para tais agentes de *accountability* horizontal não terem mais contas para julgar. A segunda consequência, decorrente da primeira, seria a suposta impossibilidade do controle externo promover a reparação de dano patrimonial, na medida em que apenas as cortes de contas, e não as casas legislativas, podem imputar débito, conforme previsto no artigo 71, § 3º, da CRFB/1988.

Ante o exposto nos parágrafos anteriores, percebe-se que José de Ribamar Caldas Furtado se filia à corrente que acredita que a competência para o julgamento das contas não decorre do cargo ocupado por quem as apresenta, mas do fato de as contas prestadas se referirem a atos típicos de governo ou atos de gestão. Nesse sentido, segundo ele:

Existem dois regimes jurídicos de contas públicas: a) o que abrange as denominadas contas de governo, exclusivo para a gestão política do Chefe do Poder Executivo, que prevê o julgamento político levado a efeito pelo Parlamento, mediante auxílio do Tribunal de Contas, que emitirá parecer prévio (CF, art. 71, I, c.c. art. 49, IX); b) o que alcança as intituladas contas de gestão, prestadas ou tomadas, dos administradores de recursos públicos, que impõe o julgamento técnico realizado em caráter definitivo pela Corte de Contas (CF, art. 71, II), consubstanciado em acórdão, que terá eficácia de título executivo (CF, art. 71, § 3º), quando imputar débito (reparação de dano patrimonial) ou aplicar multa (punição)⁷⁷⁹.

Sua doutrina ecoou no TSE que, se antes decidia unanimemente a questão sobre a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas, viu nascer, nos primeiros julgamentos referentes às eleições municipais de 2008, a divergência nos votos do ministro Carlos Ayres Brito.

No caso julgado no Respe n. 29.535/PB, o então prefeito do município de Catigueira, na Paraíba, José Edivan Félix, teve o registro de candidatura à reeleição inde-

⁷⁷⁸ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 14 (Versão digital).

⁷⁷⁹ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 8 (Versão digital).

ferido. O motivo do indeferimento do registro foi a rejeição, pela corte de controle externo, de contas de sua atuação como ordenador de despesas no exercício financeiro de 2005, em razão da qual lhe foram imputados débito e multa⁷⁸⁰.

Abrindo a divergência, o ministro Carlos Ayres Brito defendeu que, ante a ausência de ressalva no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988 quanto aos sujeitos mencionados no inciso I, deve-se concluir que, se o chefe do Poder Executivo atuar como gestor, suas contas de gestão devem ser julgadas diretamente pela corte de contas. Entendeu, filiando-se à corrente de Luciano Ferraz e José de Ribamar Caldas Furtado, que o critério para a fixação da competência para o julgamento das contas é o seu conteúdo, não o cargo ocupado pelo sujeito que as deve prestar⁷⁸¹.

Apesar do voto de Carlos Ayres Brito, que foi acompanhado pelos ministros Joaquim Barbosa e Felix Fischer, prevaleceu, no julgamento do Respe n. 29.535/PB, o entendimento, apresentado pelo relator, de que “[...] compete, exclusivamente, ao Poder Legislativo o julgamento das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo, mesmo quando este exercita funções de ordenador de despesas”⁷⁸². É válido destacar que, tendo a divergência sido registrada, ainda, no outro caso semelhante julgado no mesmo dia – Respe n. 29.117/SC⁷⁸³ –, a tese vencedora foi aplicada, unanimemente, nos julgamentos seguintes referentes às eleições municipais de 2008⁷⁸⁴.

Antes das eleições seguintes, em 4 de junho de 2010, a redação do dispositivo que prevê a inelegibilidade daqueles que têm suas contas rejeitadas, qual seja, o artigo 1º,

⁷⁸⁰ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 29.535 Paraíba. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 22 de setembro de 2008. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 20, t. 1, p. 310. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018. p. 2-3.

⁷⁸¹ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 29.535 Paraíba. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 22 de setembro de 2008. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 20, t. 1, p. 310. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018. p. 11-12.

⁷⁸² BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 29.535 Paraíba. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 22 de setembro de 2008. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 20, t. 1, p. 310. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018. p. 4-5.

⁷⁸³ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 29.117 Santa Catarina. Relator: Ministro Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 22 de setembro de 2008. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 19, t. 4, p. 96. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 9 fev. 2018. p. 1.

⁷⁸⁴ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 29.981 Rio de Janeiro**. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 6 de outubro de 2008. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 30.855 São Paulo**. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 6 de outubro de 2008. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 29.629 Paraíba**. Relator: Ministra Eliana Calmon. Plenário, Brasília, 23 de outubro de 2008. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018.

inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, foi alterada pela Lei da Ficha Limpa. Sua nova redação é a seguinte:

Art. 1º São inelegíveis:

I – para qualquer cargo:

[...]

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição;⁷⁸⁵

Observe-se que entre as novidades na redação do dispositivo transcrito está a afirmação, contida em sua parte final, de que o disposto no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988 se aplica a todos os ordenadores de despesa, inclusive aos mandatários que eventualmente tenham agido nessa condição. Isso quer dizer que, de acordo com a Lei da Ficha Limpa, a inelegibilidade poderia decorrer do julgamento, pelos tribunais de contas, das contas dos mandatários que ordenem despesas.

Preocupados com a interpretação que a justiça eleitoral daria à novel redação da referida alínea “g”, especialmente com a abrangência do termo “mandatários”, vários ex-prefeitos de municípios cearenses ajuizaram reclamações constitucionais (Rcl) no STF, com o objetivo de desconstituir decisões do TCM-CE – então existente –, que teria julgado contas de gestão e contas especiais de chefes de Poder Executivo municipal. Como resultado, o STF, mantendo-se fiel à sua decisão anterior, entendeu que as contas cuja responsabilidade de prestação seja de prefeitos municipais – não importa se qualificadas como de governo, de gestão ou especiais – não podem ser julgadas pelas cortes de contas e, seguidamente, concedeu medidas cautelares para suspender os efeitos de decisões proferidas pela referida corte de controle externo⁷⁸⁶.

⁷⁸⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXVIII, n. 96, Seção 1, p. 9.591-9.594, 21 maio 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

⁷⁸⁶ Cf., por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 10.342 Ceará. Relator: Ministro Celso de Mello. Decisão monocrática, Brasília, 12 de agosto de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 152, 18 ago. 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=2843634&text=RTF>. Acesso em: 16 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 10.445 Ceará. Relator: Ministro Celso de Mello. Decisão monocrática, Brasília, 12 de agosto de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 152, 18 ago. 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=2840843&text=RTF>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 10.456

Apesar da preocupação dos ex-prefeitos – exposta no parágrafo anterior –, que motivou o ajuizamento de reclamações no STF, o TSE, tanto nos julgamentos anteriores à publicação da Lei da Ficha Limpa⁷⁸⁷ quanto nos julgamentos que ocorreram sob a sua vigência⁷⁸⁸, manteve, para as eleições de 2010, o entendimento de que os tribunais de contas não têm competência para julgar as contas de prefeitos municipais que tenham exercido a ordenação de despesas. Desse modo, no julgamento do ROrd n. 751-79, o TSE consignou na ementa do julgado que “2. A ressalva final constante da nova redação da alínea ‘g’ do inciso I do art. 1º da LC n. 64/90, [...], não alcança os chefes do Poder Executivo”⁷⁸⁹.

Embora, num primeiro momento, a nova redação do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, não tenha alterado a jurisprudência dos tribunais superiores, ela foi suficiente para fortalecer o ramo doutrinário que sustentava a competência das cortes de controle externo para o julgamento das contas dos governantes que ordenem despesas.

Nessa corrente, Antônio Carlos Doorgal de Andrada⁷⁹⁰, ainda em 2010, sustentou que o parecer prévio apresentado pelos tribunais de contas não poderia abranger os atos de ordenação de despesas praticados por prefeitos municipais, pois a competência para o julgamento dessas contas seria, em sua visão, das cortes de contas. Outrossim, Márcio Bessa Nunes defendeu que a posição política do chefe do Poder Executivo “[...] não impede que as Cortes de Contas venham a julgar as contas que decorrem de sua atividade anômala como ordenador de despesa, sem necessidade de chancela posterior do Poder Legislativo”⁷⁹¹.

Ceará. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática, Brasília, 18 de agosto de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 156, 24 ago. 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=2846934&ext=RTF>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁷⁸⁷ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 3.964.781 Paraíba. Relator: Ministro Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 4 de maio de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, n. 110, p. 23-24, 23 jun. 2010. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁷⁸⁸ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 682-47 Tocantins**. Relator: Ministro Aldir Passarinho Junior. Plenário, Brasília, 29 de setembro de 2010. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 4.204-67 Ceará**. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 5 de outubro de 2010. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 4.406-92 Paraíba**. Relator: Ministro Marcelo Ribeiro. Plenário, Brasília, 5 de outubro de 2010. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁷⁸⁹ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso ordinário n. 751-79 Tocantins. Relator: Ministro Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 8 de setembro de 2010. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 21, t. 3, p. 51. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018. p. 1.

⁷⁹⁰ ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. O parecer prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 77, n. 4, p. 53-75, out./dez. 2010. p. 65.

⁷⁹¹ NUNES, Márcio Bessa. Contas de governo e contas de gestão. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 78-89, set. 2011. p. 4-5 (Versão digital).

É que, para os que se filiam a tal corrente doutrinária, como Leandro Maciel do Nascimento, “[...] não é possível tratar a competência do Poder Legislativo como se fosse um foro privilegiado a proteger a pessoa do chefe do Poder Executivo”⁷⁹². Segundo ele, “O objetivo é outro: encaminhar a um órgão político as contas de perfil político e a um órgão técnico, as de perfil técnico, independentemente de quem seja o responsável”⁷⁹³. Em consequência, como destaca,

Os chefes do poder executivo de qualquer esfera da federação têm a prerrogativa de não se submeter a julgamento do tribunal de contas. Para tanto, basta que não ordenem despesa, de modo que suas contas de governo receberão parecer prévio e serão julgadas pelo respectivo poder legislativo (no caso de município, as conclusões do parecer prévio somente serão afastadas mediante maioria de 2/3 do número de vereadores, conforme art. 31, § 2º, da Constituição Federal). Caso contrário, estará sujeito a julgamento pelo tribunal de contas, ainda que prefeito, governador ou mesmo presidente da República⁷⁹⁴.

Elóia Rosa da Silva e Rosana Aparecida Bellan destacaram que, com a nova redação do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, “[...] parece que o legislador quis deixar claro que todo administrador [inclusive se chefe do Executivo] que figurar como responsável por bens, dinheiros ou valores públicos deve submeter as suas contas ao julgamento da Corte de Contas”⁷⁹⁵. Também se manifestaram nesse sentido, nos primeiros anos após a promulgação da Lei da Ficha Limpa, Daniela Mello Coelho Haikal⁷⁹⁶ e Bruno Mitsuo Nagata⁷⁹⁷.

Como alguns tribunais de contas entendiam por corretas as lições dessa corrente doutrinária, não obstante a jurisprudência dominante do STF e do TSE, eles continuaram a julgar as contas de chefes de Poder Executivo que, ainda que eventualmente, ordenassem

⁷⁹² NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 87-88.

⁷⁹³ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 89.

⁷⁹⁴ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 87.

⁷⁹⁵ SILVA, Elóia Rosa da; BELLAN, Rosana Aparecida. A dupla função do tribunal de contas na fiscalização das contas do prefeito municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 55-78, set. 2011. p. 19 (Versão digital).

⁷⁹⁶ HAIKAL, Daniela Mello Coelho. Responsabilização do chefe do Poder Executivo municipal pelas cortes de contas. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, v. 11, n. 123, p. 19-24, mar. 2012. p. 2-3 (Versão digital).

⁷⁹⁷ NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. f. 194-196.

despesas. Em consequência, as listas daqueles que tiveram suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas, encaminhadas em anos de eleições pelas cortes de contas à justiça eleitoral, em razão do disposto no artigo 11, § 5º, da Lei n. 9.504, de 30 de setembro de 1997, comumente, incluíram os nomes de prefeitos e ex-prefeitos.

Para evitar a presença na lista, muitos deles ajuizaram reclamações no STF, com o objetivo de cassar as decisões nas quais os tribunais de contas julgaram suas contas, não obstante fossem chefes de Poder Executivo. Conforme julgados apresentados anteriormente nesta subseção, nessas reclamações, usualmente, foram concedidas medidas cautelares para suspender as decisões reclamadas.

Entretanto, não foi o que ocorreu na apreciação da cautelar solicitada na Rcl n. 13.898/CE. Em 5 de junho de 2012, em decisão monocrática, o ministro Joaquim Barbosa, argumentando que a distinção entre as competências previstas nos incisos I e II do artigo 71 da CRFB/1988 é essencial, indeferiu o pedido cautelar por entender que, tendo o prefeito municipal atuado como ordenador de despesas, não era possível afastar o julgamento e a aplicação da pena pelas cortes de controle externo⁷⁹⁸.

Dez dias depois, diversamente, o ministro Celso de Mello concedeu medida cautelar, na Rcl n. 13.960/ES⁷⁹⁹, para suspender os efeitos de cinco acórdãos da corte de contas capixaba. Argumentou, reproduzindo o entendimento exarado no julgamento do RE n. 132.747-2/DF, que somente o Poder Legislativo tem competência para julgar contas de chefes de Poder Executivo.

O curioso é que os acórdãos reclamados na Rcl n. 13.960/ES, na verdade, não tratavam de julgamento de contas. Eles se referiam a cinco auditorias⁸⁰⁰ realizadas pelo

⁷⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 13.898 Ceará. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Decisão monocrática, Brasília, 5 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 112, 11 jun. 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=3165154&ext=RTF>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 1-2.

⁷⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 13.960 Espírito Santo. Relator: Ministro Celso de Mello. Monocrática, Brasília, 15 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 120, 20 jun. 2012. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000102303&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 4.

⁸⁰⁰ Cf. ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão n. 235/2006**. Relator: Conselheiro Marcos Miranda Madureira. Plenário, Vitória, 21 de fevereiro de 2006. Processo n. 3.285/2005. Disponível em: <https://servicos.tce.es.gov.br/Publica/Processo>. Acesso em: 1 fev. 2018; ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão n. 28/2005**. Relator: Conselheiro Mario Alves Moreira. Plenário, Vitória, 13 de janeiro de 2005. Processo n. 3.561/2004. Disponível em: <https://servicos.tce.es.gov.br/Publica/Processo>. Acesso em: 1 fev. 2018; ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão n. 485/2005**. Relator: Conselheiro Enivaldo Euzebio dos Anjos. Plenário, Vitória, 4 de agosto de 2005. Processo n. 4.193/2003. Disponível em: <https://servicos.tce.es.gov.br/Publica/Processo>. Acesso em: 1 fev. 2018; ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão n. 191/2009**. Relator: Auditor Marco Antonio da Silva. Plenário, Vitória, 23 de abril de 2009. Processo n. 5.145/2004. Disponível em: <https://servicos.tce.es.gov.br/Publica/Processo>. Acesso em: 1 fev. 2018; e ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão n. 211/2006**. Relator: Conselheiro Mario Alves Moreira. Plenário, Vitória, 18 de novembro de 2004. Processo n. 4.723/2004. Disponível em: <https://servicos.tce.es.gov.br/Publica/Processo>. Acesso em: 1 fev. 2018.

TCE-ES no exercício de sua função fiscalizadora, duas efetuadas por iniciativa própria, duas em decorrência do recebimento de representação e uma em razão de denúncia recebida pela corte de contas. Nelas foram fiscalizados atos realizados pelo ex-prefeito de Piúma, Samuel Zuqui, entre os exercícios financeiros de 2001 e 2004.

É verdade que, em todas as fiscalizações, o TCE-ES apontou irregularidades e aplicou multas ao ex-prefeito. Em duas delas, ainda, a corte de controle externo capitaneada verificou dano ao erário e imputou débito ao ex-chefe do Poder Executivo. Porém, em nenhum dos referidos processos administrativos o TCE-ES emitiu parecer prévio ou julgou contas, tornando, no mínimo, estranha a suspensão dos efeitos de seus acórdãos sob a alegação de que não poderiam julgar contas.

Antes do final daquele mês de junho, o STF ainda efetuará um julgamento que, reflexamente, terminou por afetar a jurisprudência do TSE sobre a competência para o julgamento das contas dos governantes que ordenam despesas. Trata-se do julgamento conjunto da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e 30, no qual foi apreciada a constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei da Ficha Limpa⁸⁰¹.

A ADI n. 4.578 atacou a constitucionalidade do artigo 1º, inciso I, alínea “m”, da LC n. 64/1990, incluído pela Lei da Ficha Limpa⁸⁰². A ADC n. 29, por seu turno, pretendeu a declaração de constitucionalidade tanto das hipóteses de inelegibilidade instituídas pela Lei da Ficha Limpa a atos e fatos jurídicos que tenham ocorrido antes de sua promulgação, como das alíneas “c”, “d”, “e”, “h”, “j”, “l”, “n” e “p” do artigo 1º, inciso I, da LC n. 64/1990, em face do princípio constitucional da presunção da inocência⁸⁰³.

⁸⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.578 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 16 de fevereiro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 127, 29 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2257978>. Acesso em: 6 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação declaratória de constitucionalidade n. 29 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 16 de fevereiro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 127, 29 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2243342>. Acesso em: 6 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação declaratória de constitucionalidade n. 30 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 16 de fevereiro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 127, 29 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2243342>. Acesso em: 6 fev. 2018.

⁸⁰² Cf. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. **Petição inicial na ação direta de inconstitucionalidade n. 4.578**. Brasília, 30 de março de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4054902>. Acesso em: 19 fev. 2018.

⁸⁰³ Cf. PARTIDO POPULAR SOCIALISTA. **Petição inicial na ação declaratória de constitucionalidade n. 29**. Brasília, 19 de abril de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4065372>. Acesso em: 19 fev. 2018; e PARTIDO POPULAR SOCIALISTA. **Aditamento à petição inicial na ação declaratória de constitucionalidade n. 29**. Brasília, 3 de maio de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4065372>. Acesso em: 19 fev. 2018.

Finalmente, a ADC n. 30, além de abranger todo o objeto da ADC n. 29, intentou a declaração de constitucionalidade da aplicação Lei da Ficha Limpa às eleições municipais de 2012⁸⁰⁴.

Como se vê, a relação entre a nova redação do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, e a questão da competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas, em especial a abrangência do termo “mandatários” na parte final do dispositivo, não foi objeto das referidas ações. Ainda assim, tal questão foi abordada nos votos apresentados pelos ministros Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

O ministro Dias Toffoli entendeu que a parte final da nova redação da alínea “g”, quando fez alusão aos mandatários, referiu-se aos governantes, pretendendo submeter suas contas, quando atuarem como ordenadores de despesas, ao julgamento pelos tribunais de contas, no exercício da competência que lhes foi atribuída pelo artigo 71, inciso II, da CRFB/1988. Assim, considerando a decisão tomada pelo STF no julgamento do RE n. 132.747-2/DF, votou para que a parte final do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990 fosse interpretada conforme a constituição “[...] para esclarecer que os Chefes do Poder Executivo, ainda quando atuam como ordenadores de despesa, submetem-se aos termos do inciso I do art. 71 da Carta Federal”⁸⁰⁵.

Em semelhante sentido, numa manifestação curta, mas assertiva, o ministro Gilmar Mendes⁸⁰⁶ asseverou que, em nosso sistema de direito constitucional positivo, somente o Poder Legislativo é competente para julgar as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Contudo, não tendo sido a questão objeto específico da ADI n. 4.578 ou das ADC n. 29 e 30, o pronunciamento dos dois ministros não logrou êxito em efetivamente incluí-la nos debates, de forma que nenhum outro membro do STF se pronunciou sobre ela, que terminou por não ser objeto da deliberação final do julgamento.

No mesmo dia do julgamento conjunto das referidas ações de controle concentrado de constitucionalidade, 29 de junho de 2012, o ministro Luiz Fux – que também foi relator daquelas ações –, na apreciação dos pedidos cautelares nas Rcl n. 13.943/AL, n. 14.031/ES e n. 14.042/DF, outras daquelas reclamações que pretendiam cassar decisões nas quais os tribunais de contas julgaram contas de governantes,

⁸⁰⁴ Cf. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Conselho Federal. **Petição inicial na ação declaratória de constitucionalidade n. 30**. Brasília, 3 de maio de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4070308>. Acesso em: 19 fev. 2018.

⁸⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.578 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 16 de fevereiro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 127, 29 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2257978>. Acesso em: 6 fev. 2018. p. 106.

⁸⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.578 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 16 de fevereiro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 127, 29 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2257978>. Acesso em: 6 fev. 2018. p. 295-296.

negou a medida cautelar e justificou que, “[...] quando estiver atuando como ordenador de despesas, compete ao Tribunal de Contas o julgamento das contas dos Prefeitos Municipais, apurando a regular aplicação de recursos públicos, consoante art. 71, inciso II da CRFB/88”⁸⁰⁷.

Em sentido diverso, em setembro de 2012, o ministro Gilmar Mendes⁸⁰⁸ deferiu medidas cautelares nas Rcl n. 14.381/DF e n. 14.561/DF, para suspender acórdãos do TCM-CE, sob o mesmo fundamento por ele apresentado no julgamento conjunto da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e n. 30, qual seja, de que somente o Poder Legislativo é competente julgar as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Nesse momento, portanto, fica patente a divergência entre as decisões monocráticas dos ministros do STF, com manifesto prejuízo à segurança jurídica.

A jurisprudência do TSE aplicada às eleições municipais de 2012, por sua vez, seguiu firme no entendimento de que a competência para julgar as contas dos governantes é do parlamento, inclusive nos casos em que eles ordenam despesas⁸⁰⁹.

O STF chegou a ser provocado, por meio da Rcl n. 14.640/RJ, em razão de suposta violação, pela justiça eleitoral, contra a decisão proferida na ADC n. 30. O re-

⁸⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 13.943 Alagoas. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 29 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 150, 1 ago. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000144137&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 14.031 Espírito Santo. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 29 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 150, 1 ago. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000165992&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 14.042 Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 29 de junho de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 150, 1 ago. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000166082&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁸⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 14.381 Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática, Brasília, 10 de setembro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 180, 13 set. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000173177&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 14.561 Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática, Brasília, 28 de setembro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 194, 3 out. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000174633&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁸⁰⁹ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 120-61 Pernambuco**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Relator para o acórdão: Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 218-45 Pernambuco**. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 87-59 Tocantins**. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Plenário, Brasília, 4 de outubro de 2012. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/deciso/es/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018.

clamante alegou que, ao declarar a constitucionalidade do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, com a redação dada pela Lei da Ficha Limpa, o STF teria aderido à posição de que o termo “mandatários”, presente na parte final do referido dispositivo, abrange os chefes de Poder Executivo que, então, poderiam ter suas contas julgadas pelos tribunais de contas quando ordenassem despesas.

Porém, em outubro de 2012, a ministra Rosa Weber negou seguimento à reclamação, pois “[...] a questão da competência para apreciação das contas do Chefe do Poder Executivo não foi examinada no julgamento da ADC”⁸¹⁰. É válido destacar, na medida em que demonstra que o entendimento exarado pela ministra Rosa Weber na Rcl n. 14.640/RJ não é unânime entre seus colegas de bancada, que, ainda em outubro, em voto vencido no julgamento no TSE do Respe n. 200-89/RJ, o ministro Dias Toffoli registrou que o fato de a questão ter sido posta por ele, no julgamento conjunto no STF da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e 30, foi suficiente para conceder efeito vinculante sobre a questão⁸¹¹.

Em 2013, o ministro Luiz Fux negou seguimento a reclamações⁸¹², sob o fundamento de que a corte suprema, nas decisões supostamente desafiadas, a saber, as ADI n. 3.175/TO, n. 1.779/PE e n. 849/MT – exatamente as ações que foram indicadas nas reclamações referenciadas anteriormente, nesta subseção – assentou a obrigatoriedade das assembleias legislativas, no exercício do poder constituinte decorrente, observarem o modelo normativo-constitucional atinente ao TCU, mas ainda não enfrentou, em sede de controle abstrato, vinculante, a questão da competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas. Especialmente na decisão referente à medida cautelar na Rcl n. 15.902/GO, ele destacou a divergência na corte e discordou do posicionamento dos ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes, que vinham concedendo cautelares apesar de, em seu entendimento,

⁸¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 14.640 Rio de Janeiro. Relatora: Ministra Rosa Weber. Decisão monocrática, Brasília, 3 de outubro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 200, 11 out. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000174633&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018. p. 2.

⁸¹¹ Cf. BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 200-89 Rio de Janeiro**. Relator: Ministra Luciana Lóssio. Plenário, Brasília, 18 de outubro de 2012. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoies/jurisprudencia>. Acesso em: 16 fev. 2018. p. 9-11.

⁸¹² Cf., por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 11.495 Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 30 de abril de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 83, 6 maio 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000186678&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 15.216 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 17 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 118, 20 jun. 2013. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000198101&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 1 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 15.902 Goiás. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 21 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 121, 25 jun. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=151468400&ext=.pdf>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 7.

inexistir “[...] identidade material entre os acórdãos tomados como paradigma e a decisão reclamada”⁸¹³.

Tanto no julgamento da Rcl n. 15.216/RJ quanto da medida cautelar na Rcl n. 15.902/GO, o ministro Luiz Fux deixou claro seu entendimento de que, “[...] quando estiver atuando como ordenador de despesas, compete ao Tribunal de Contas o julgamento das contas dos Prefeitos Municipais, apurando a regular aplicação de recursos públicos, consoante o art. 71, inciso II, da CRFB/88”⁸¹⁴. Tal entendimento, como se vê, é contrário ao posicionamento que se sagrou vencedor no julgamento do RE n. 132.747-2/DF, em 1992.

Na doutrina, especialmente após o julgamento conjunto no STF da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e 30, novos nomes se juntaram às fileiras de Luciano Ferraz e José de Ribamar Caldas Furtado, para defender a competência, ancorada no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, das cortes de controle externo para o julgamento das contas dos prefeitos que atuarem como ordenadores de despesas. Entre esses novos nomes, Juliana Silva Rodrigues e Julianna Vasconcelos de Alcântara⁸¹⁵ afirmaram que se o constituinte originário desejasse impedir que os chefes de Poder Executivo tivessem suas contas julgadas pelos tribunais de contas, teria ele incluído, no inciso II do artigo 71 da CRFB/1988, ressalva em relação aos agentes referidos no inciso I do mesmo artigo.

Nesse sentido, Guilherme de Salles Gonçalves argumentou que, ante a nova redação da parte final do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, “[...] as contas do Chefe do Executivo [...] deveriam ser divididas, [...] de forma que as contas de governo seriam julgadas pelo Poder Legislativo e as contas de gestão seriam analisadas pelo Tribunal de Contas”⁸¹⁶. Segundo João Adolfo Ribeiro Bandeira e José Polycarpo de Negreiros Leite, o termo “mandatários”, presente na parte final da nova redação do

⁸¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 15.902 Goiás. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 21 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 121, 25 jun. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=151468400&ext=.pdf>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 7.

⁸¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 15.216 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 17 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 118, 20 jun. 2013. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000198101&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 2; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na reclamação n. 15.902 Goiás. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 21 de junho de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 121, 25 jun. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=151468400&ext=.pdf>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 4.

⁸¹⁵ RODRIGUES, Juliana Silva; ALCÂNTARA, Julianna Vasconcelos de. A competência dos tribunais de contas estaduais acerca do julgamento das contas dos prefeitos que exercem a função de ordenadores de despesa. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 1, p. 46-68, jan./jun. 2013. DOI: 10.32586/rcda.v11i1.256. p. 61.

⁸¹⁶ GONÇALVES, Guilherme de Salles. Rejeição de contas dos gestores públicos – Lei dos Ficha Limpa e a competência dos tribunais de contas. **Revista Brasileira de Direito Eleitoral – RBDE**, v. 5, n. 9, p. 39-62, jul./dez. 2013. p. 9 (Versão digital).

artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, inclui os chefes de Poder Executivo, de forma que a Lei da Ficha Limpa teria dado “[...] ao estatuto das inelegibilidades o real sentido do art. 71, incisos I e II, da Constituição Federal, procedendo com uma clara distinção entre atos de governo e de gestão”⁸¹⁷.

A influência da cada vez mais fortalecida doutrina e a ampliação das divergências no STF, foram determinantes para a virada jurisprudencial observada no TSE, por ocasião dos julgamentos dos processos referentes às eleições de 2014.

No ROrd n. 401-37/CE⁸¹⁸ – primeiro caso, no TSE, de impugnação de registro de candidatura daquele pleito, que versou sobre a competência para o julgamento das contas de chefes de Poder Executivo que ordenam despesas –, Augusta Brito de Paula, ex-prefeita do município de Graça, no Ceará, teve suas contas de gestão do Fundo Municipal de Saúde, referentes ao exercício de 2000, quando ainda não era prefeita, e uma tomada de contas especial, referentes ao exercício de 2005, quando era chefe do Executivo municipal, reprovadas pelo tribunal de contas. O TSE considerou que a menção à necessidade de interpretação conforme à constituição da parte final do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, efetuada pelos ministros Dias Toffoli e Gilmar Mendes, em seus votos, apesar de não ter sido diretamente enfrentada pelos demais ministros, ao não ter sido acolhida no acórdão, ainda que não tenha sido expressamente rejeitada pela suprema corte, foi suficiente para que o efeito vinculante do julgamento conjunto da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e 30, pelo STF, alcançasse a questão.

Assim, em caso paradigmático, num empate decidido pelo voto de Minerva do ministro presidente Dias Toffoli, o TSE alterou sua jurisprudência e entendeu que a rejeição de contas pelas cortes de controle externo, de prefeitos que agiram como ordenadores de despesas, pode levar à inelegibilidade prevista no artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990. Essa foi a orientação que prevaleceu na justiça eleitoral para as eleições de 2014⁸¹⁹.

⁸¹⁷ BANDEIRA, João Adolfo Ribeiro; LEITE, José Polycarpo de Negreiros. Atuação dos tribunais de contas na perspectiva da Lei da Ficha Limpa. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 16, n. 87, p. 229-240, set./out. 2014. p. 237.

⁸¹⁸ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso ordinário n. 401-37 Ceará. Relator: Ministro Henrique Neves da Silva. Plenário, Brasília, 26 de agosto de 2014. **Revista de Jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, v. 25, t. 3, p. 242, 26 ago. 2014. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoões/jurisprudencia>. Acesso em: 20 fev. 2018.

⁸¹⁹ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 879-45 Ceará**. Relator: Ministro Henrique Neves da Silva. Plenário, Brasília, 18 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoões/jurisprudencia>. Acesso em: 21 fev. 2018; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 413-51 Ceará**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoões/jurisprudencia>. Acesso em: 21 fev. 2018; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 405-63 Maranhão**. Relator: Ministro Maria Thereza de Assis Moura. Plenário, Brasília, 9 de outubro de 2014. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoões/jurisprudencia>. Acesso em: 21 fev. 2018.

Perceba-se que o ministro Dias Toffoli exerceu papel central e dúplice no deslinde da questão. Inicialmente, no STF, por ocasião do julgamento conjunto da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e 30, foi ele quem primeiro a levantou, manifestando-se pela inconstitucionalidade de eventual interpretação segundo a qual os chefes de Poder Executivo poderiam ter suas contas julgadas pelos tribunais de contas, com esteio no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988. Como não logrou êxito em levar o STF a dar a referida interpretação conforme a constituição, considerou-se vencido na questão, apesar dela não ter sido objeto das ações julgadas conjuntamente. Em decorrência, no TSE, reforçou os argumentos do relator e votou duas vezes – primeiro, em seu voto ordinário, para empatar a questão e, finalmente, como presidente, para a decidir – para que fosse reconhecida a competência das cortes de controle externo para o julgamento das contas dos governantes que atuassem como ordenadores de despesas, em entendimento contrário ao que, anteriormente, exarou no julgamento da suprema corte.

O ramo da doutrina que perfilhava o entendimento então prevalecente no TSE, certamente, comemorou a virada jurisprudencial. A partir da decisão da justiça eleitoral, juntaram-se à doutrina que defende que o artigo 71, inciso II, da CRFB/1988 atribui aos tribunais de contas a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que administrem dinheiros, bens e valores públicos, inclusive ordenando despesas, os trabalhos de Doris T. P. C. de Miranda Coutinho⁸²⁰, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes⁸²¹ e André Janjácómo Rosilho⁸²².

Porém, a virada na justiça eleitoral não foi o último capítulo dessa história de insegurança jurídica. É que um desses casos referentes às eleições de 2014, especificamente o decidido pelo TSE no agravo regimental em ROrd n. 879-45/CE, ao ser levado ao STF por meio do RE n. 848.826/DF, teve sua repercussão geral reconhecida. Conforme registrado no acórdão que a reconheceu,

Constitui questão constitucional com repercussão geral a definição do órgão competente – Poder Legislativo ou Tribunal de Contas – para julgar as contas de Chefe do Poder Executivo que age na qualidade de ordenador de despesas, à luz dos arts. 31, § 2º; 71, I; e 75, todos da Constituição⁸²³.

⁸²⁰ COUTINHO, Doris T. P. C. de Miranda. A visão contemporânea do Supremo Tribunal Federal e da justiça eleitoral sobre os julgamentos dos tribunais de contas. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 15, n. 174, p. 17-26, ago. 2015. p. 24-25.

⁸²¹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 334.

⁸²² ROSILHO, André Janjácómo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 280.

⁸²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Plenário, Brasília, 27 de agosto de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 173, 3 set. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9308523>. Acesso em: 21 fev. 2018. p. 1.

No caso concreto, José Rocha Neto pretendia se candidatar ao cargo de deputado estadual, no Ceará, nas eleições de 2014. Porém, seu registro de candidatura foi negado, seguidamente, pela justiça eleitoral, em razão de suas contas de gestão, referentes ao exercício de 2000, quando era prefeito do município de Horizonte, no Ceará, rejeitadas pelo TCM-CE, com registro de nota de improbidade administrativa, decorrente da realização irregular de mais de quatrocentos e cinquenta mil reais em despesas sem licitação⁸²⁴. Seu julgamento, no Plenário do STF, estendeu-se pelas sessões realizadas nos dias 4 e 10 de agosto de 2016, tendo a tese vencedora sido definida somente na sessão do dia 17⁸²⁵.

O ministro Luís Roberto Barroso⁸²⁶, relator do caso, seguindo a doutrina representada por Luciano Ferraz e José de Ribamar Caldas Furtado, então vencedora na justiça eleitoral, defendeu que a dualidade de regimes jurídicos a que estão sujeitos os julgamentos das contas públicas se daria em relação às contas de governo, de um lado, e as contas de gestão, de outro. Portanto, segundo ele, “A competência para julgamento das contas será atribuída à Casa Legislativa ou ao Tribunal de Contas em função da natureza das contas prestadas, e não do cargo ocupado pelo administrador”⁸²⁷. Destacou, ainda, que o controle da probidade e da honestidade dos gastos, que seria objeto de análise das contas de gestão, não pode ser politizado⁸²⁸.

Tendo essa premissa, ele logicamente concluiu que “[...] se o Prefeito age como ordenador de despesas, suas contas de gestão serão julgadas de modo definitivo pelo

⁸²⁴ Cf. CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado. **Acórdão n. 5.232/2007**. Relator: Conselheiro Francisco de Paula Rocha Aguiar. Primeira Câmara, Fortaleza, 30 de outubro de 2007. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/servicos/sap.php/ged/exibirDoc/doc/52322007/proc/384205/cat/A/aba/contdigital>. Acesso em: 21 fev. 2018.

⁸²⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 4 de agosto de 2016. **Youtube**, 5 ago. 2016. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=EptglihJrWU>. Acesso em: 21 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 10 de agosto de 2016. **Youtube**, 12 ago. 2016. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=zBwIw-4aUmY&index=5&list=LLpGBgeLVreRBKJJ9RclrYKQ>. Acesso em: 21 fev. 2018; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 17 de agosto de 2016. **Youtube**, 18 ago. 2016. Arquivo de vídeo. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=_z-tjbuFvOg&t=4845s. Acesso em: 21 fev. 2018.

⁸²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 33-39.

⁸²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 3.

⁸²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 20.

Tribunal de Contas competente, sem intervenção da Câmara Municipal”⁸²⁹. Em decorrência, também defendeu que o termo “mandatários”, contido na parte final da nova redação do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, abrange os chefes de Poder Executivo.

O ministro Luís Roberto Barroso, embora tenha sido acompanhado pelos ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli – em determinado momento, na sessão do dia 10 de agosto, após apresentados os votos de oito dos onze ministros do STF, a tese do ministro vencia o julgamento com cinco votos –, foi vencido pela divergência inaugurada pelo ministro Ricardo Lewandowski. Segundo este, “[...] o órgão competente para julgar as contas dos prefeitos municipais – tanto as de natureza política quanto as contas de gestão – é a Câmara Municipal [...], que tem toda a legitimidade para examinar as contas municipais”⁸³⁰.

Como resultado do julgamento, foi respondido o tema de repercussão geral n. 835 – Definição do órgão competente, se o Poder Legislativo ou o Tribunal de Contas, para julgar as contas de Chefe do Poder Executivo que age na qualidade de ordenador de despesas –, tendo sido fixada a seguinte tese:

Para os fins do art. 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990, alterado pela Lei Complementar 135, de 4 de junho de 2010, a apreciação das contas de prefeitos, tanto as de governo quanto as de gestão, será exercida pelas Câmaras Municipais, com o auxílio dos Tribunais de Contas competentes, cujo parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de 2/3 dos vereadores⁸³¹.

Percebe-se, pelo exposto, que o Plenário do STF, embora em maioria apertada – foram seis votos contra cinco –, confirmou a jurisprudência anterior da corte, tal como talhada no julgamento do RE n. 132.747-2/DF, em 1992. Portanto, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, a competência para o julgamento das contas do chefe de Poder Executivo ordenador de despesas, em todas as esferas da federação, é do Poder Legislativo.

⁸²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 4.

⁸³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 60.

⁸³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tese de repercussão geral no recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator para o acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 17 de agosto de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4662945&numeroProcesso=848826&classeProcesso=RE&numeroTema=835>. Acesso em: 21 fev. 2018.

Em repercussão ao julgamento do RE n. 848.826/DF pelo STF, a maior parte da doutrina, dentre os que se manifestaram especificamente sobre a questão até o momento, não recebeu bem a decisão da corte suprema. Viviane Macedo Garcia criticou a decisão e afirmou que ela “[...] é contrária à jurisprudência consolidada do Tribunal Superior Eleitoral e à toda a sistemática vigente nos Tribunais de Contas e nas Câmaras Municipais”⁸³². De acordo com Fabrício Motta, por exemplo, a tese vencedora no julgamento do RE n. 848.826/DF alterou o entendimento que, segundo ele, era “[...] correto e essencial para o controle das contas públicas e combate à improbidade”⁸³³.

Segundo Marianna Montebello Willeman, “A interpretação conferida pelo STF à matéria, com o devido respeito, representa um grande retrocesso no que tange à eficácia da Lei da Ficha Limpa”⁸³⁴. Conforme Doris T. P. C. de Miranda Coutinho⁸³⁵, foi um golpe mortal no artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, tornando inócua parcela considerável da Lei da Ficha Limpa, de forma maléfica à efetividade do controle sobre o dinheiro público. Para Luiz Henrique Lima, “Com esse julgamento, frustrou-se o espírito da Lei da Ficha Limpa, uma vez que, nas eleições de 2014, 84% das declarações de inelegibilidade pela Justiça Eleitoral foram motivadas pela reprovação das contas pelos TCs [...]”⁸³⁶.

Ele defendeu, ainda, a necessidade de revisão dessa decisão do STF, como medida recomendável para que se alcance um “[...] novo patamar para o controle da responsabilidade na gestão fiscal”⁸³⁷. Por seu turno, Isaias Lopes da Cunha defendeu que, como a tese de repercussão geral resultante do julgamento do RE n. 848.826/DF foi enunciada para fins de inelegibilidade – até porque o caso concreto versava, especificamente, sobre inelegi-

⁸³² GARCIA, Viviane Macedo. Competência para julgamento das contas municipais de governo e de gestão: análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Brasileira de Direito Eleitoral – RBDE**, Belo Horizonte, v. 9, n. 16, p. 171-201, jan./jun. 2017. p. 183.

⁸³³ MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. **Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC**, Belo Horizonte, v. 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016. p. 38.

⁸³⁴ WILLEMANN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 290.

⁸³⁵ COUTINHO, Doris T. P. C. de Miranda. A inelegibilidade decorrente de decisões dos tribunais de contas pela prática de ato doloso de improbidade administrativa – condutas vedadas a agentes públicos. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 16, n. 187, p. 36-51, set. 2016. p. 50-51; e COUTINHO, Doris T. P. C. de Miranda. **Prestação de contas de governo: relação entre o parecer prévio elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e o julgamento das contas pelo Legislativo referente aos exercícios de 2013 a 2015**. 2019. 469 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos) – Escola Superior da Magistratura Tocantinense, Palmas, 2019. f. 210.

⁸³⁶ LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 133.

⁸³⁷ LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 137.

bilidade e registro de candidatura –, “[...] permanecem inalteradas as competências constitucionais dos Tribunais de Contas para: a) julgar as contas de gestão, imputar o dano e aplicar sanções com força de título executivo aos prefeitos ordenadores de despesas”⁸³⁸.

Por sua vez, a comunidade das cortes de contas, também, não parece ter recebido bem o resultado do julgamento do STF no RE n. 848.826/DF. No dia seguinte ao término do julgamento, antes mesmo da elaboração da tese, a Atricon criticou a decisão em nota pública e afirmou que não se resignaria diante de uma “[...] vitória da injustiça e da impunidade”⁸³⁹, de um retrocesso no controle das contas governamentais. Além disso, a Atricon, por meio da edição da Resolução n. 4, de 25 de agosto de 2016, expediu recomendação aos tribunais de contas para que “[...] continuem julgando as contas de prefeitos ordenadores”⁸⁴⁰.

3.3.1.2 A competência é do Poder Legislativo

Apesar da reação da doutrina e da comunidade das cortes de controle externo, a interpretação da CRFB/1988 que o STF adotou no julgamento do RE n. 132.747-2/DF, em 1992, e confirmou no juízo do RE n. 848.826/DF, em 2016, é a correta.

Porém, considerando que, no mais recente desses julgamentos, cinco ministros e o então procurador-geral da República deram interpretação diversa da que se entende correta, seria leviano dizer que a letra do texto dos incisos I e II do artigo 71 da CRFB/1988 não oferece qualquer margem ao surgimento de dúvidas. Mas, se a interpretação, como ensinava Celso Seixas Ribeiro Bastos, “[...] tem origem nas dúvidas suscitadas em face da letra da lei [...]”⁸⁴¹, deve-se interpretar o texto para alcançar o seu significado válido, conforme lição de Gustav Radbruch⁸⁴².

⁸³⁸ CUNHA, Isaias Lopes da. A auditoria contábil financeira e o julgamento das contas públicas. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 263-264.

⁸³⁹ ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Nota pública sobre decisão do STF que retira dos Tribunais de Contas a competência para julgar contas de prefeito ordenador de despesa**. Brasília, 11 ago. 2016. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/impressao/nota-publica-sobre-o-re-848826/>. Acesso em: 21 fev. 2018.

⁸⁴⁰ ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução n. 4, de 25 de agosto de 2016**. Aprova recomendações para fins de aplicação no âmbito dos Tribunais de Contas da tese jurídica de repercussão geral editada pelo STF, em sede do RE 848.826/DF. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/09/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Atricon-04-2016.doc.pdf.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2018; e ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Nota explicativa à Resolução n. 4, de 25 de agosto de 2016**. Aprova recomendações para fins de aplicação no âmbito dos Tribunais de Contas da tese jurídica de repercussão geral editada pelo STF, em sede do RE 848.826/DF. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/09/NOTA-EXPLICATIVA-RESOLU%C3%87%C3%83O-04-2016.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2018.

⁸⁴¹ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 30.

⁸⁴² RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. v. 1, trad. Cabral de Moncada, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1947. p. 286.

É necessário reconhecer que o ministro Luís Roberto Barroso demonstrou conhecer como funcionam os tribunais de contas do Brasil. Na prática, as ISC brasileiras estruturaram o julgamento de contas em torno do binômio contas de governo e contas de gestão.

Tendo em vista que jamais seriam capazes de examinar todos os atos e aspectos relativos à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, definiram – e definem a cada ano – um conjunto de pontos que, em seu entender, devem constar no parecer prévio que emitem no exercício de sua função consultiva e, naturalmente, deixaram todos os demais para serem controlados, eventualmente, no exercício da demais funções que lhes foram atribuídas pela CRFB/1988, tal como apresentado na seção 2.6 (p. 128) deste trabalho. Nesse sentido, as cortes de contas, acertadamente, utilizam suas demais funções, também, de modo a integrar o controle externo, evitando pontos cegos, imunes à *accountability*. É o que ocorre, por exemplo, quando os tribunais de contas, no exercício de sua função fiscalizadora, vide subseção 2.6.7.2 (p. 148), realizam auditorias para avaliar objetos que não foram incluídos no escopo do parecer prévio. Ou, noutro exemplo, quando, no exercício da função judicante, conforme subseção 2.6.8 (p. 157), julgam as contas de responsáveis por desvios de recursos e danos ao erário.

Essa estruturação, do ponto de vista operacional, em geral, funciona muito bem. O problema – e o conflito com o ordenamento jurídico – ocorre quando a operação prática das cortes de contas é tomada como parâmetro principal para a interpretação dos dispositivos constitucionais nos quais estão previstas suas competências, em detrimento do sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988. É o caso do voto vencido do ministro Luís Roberto Barroso. Embora apresente uma argumentação lógica irretocável, perfeitamente aderente à lógica operacional das cortes de controle externo, sua argumentação jurídica fugiu dos fundamentos normativos nos quais se apoiou, em conflito com o que defendeu em trabalho conjunto com Ana Paula Barcellos⁸⁴³.

Desse modo, a correta interpretação do artigo 71 da CRFB/1988, particularmente de seus incisos I e II, é obtida na medida em que se considera todo o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública adotado. Neste passo, mostra-se fundamental ter em conta tudo o que foi discutido nos capítulos 1 (p. 39) e 2 (p. 71) deste trabalho.

Como apresentado, na relação de agência formada entre os cidadãos e os parlamentares, entre outras responsabilidades, estes foram encarregados de controlar a Administração Pública, pois os instrumentos de *accountability* vertical mostraram-se in-

⁸⁴³ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Luis Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. 1 ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 293.

suficientes para promover a adequada responsabilização dos governantes. Recorde-se que o parlamento exerce função de controle – não poder de controle – ao agir como sujeito ativo de *accountability* horizontal em relação ao Poder Executivo.

Ocorre que, considerados o volume, a complexidade e o tecnicismo das atividades administrativas, bem como o esforço exigido pelas demais atividades parlamentares, o Poder Legislativo se revela incapaz de, isoladamente, efetuar um controle sistemático e eficiente da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Por isso foram criados os tribunais de contas no Brasil, como agências especializadas de *accountability* horizontal.

Com a sua criação, as competências relacionadas à função de controle, originariamente ligadas aos parlamentares, como legítimos representantes do povo, foram redistribuídas, de modo que boa parte das competências para o exercício do controle externo da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública foram transferidas para as cortes de contas. É válido recordar que a atual distribuição de competências foi realizada por um parlamento formado por representantes extraordinários da população, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte e dotados do poder constituinte.

Conforme apresentado na seção 2.6 (p. 128) deste trabalho, uma série de competências foi atribuída aos tribunais de contas, enquanto agências especializadas de *accountability* horizontal, inclusive, na forma do artigo 71, inciso II, combinado com o artigo 75, ambos da CRFB/1988, a de julgar quase todas as contas devidas por agentes públicos. Porém, conforme estabelece o artigo 49, inciso IX, combinado com os artigos 71, inciso I, e 75, todos da CRFB/1988, o julgamento das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo foi mantido na órbita de competências do Poder Legislativo.

O legislador constituinte percebeu que os parlamentos, agentes de *accountability* horizontal originais em relação à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, não teriam capacidade para julgar, adequadamente, as contas de todos os agentes públicos. Assim, preferiu os livrar do peso de todas as demais, mantendo somente a sua competência para julgar aquelas contas que, em seu entendimento, seriam as mais importantes, a saber, as prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

O fator determinante para essa escolha, de manutenção da competência do Poder Legislativo para o julgamento das contas dos governantes, ao invés de distribuí-la às cortes de contas, é a condição do presidente da República como a figura mais importante do sistema presidencialista de governo, principal condutor dos negócios públicos da nação, legitimado democraticamente por votação de âmbito nacional, titular das funções de chefe de Estado e de chefe de governo, conforme apresentado na seção 3.1 (p. 166). Entendeu o legislador constituinte que suas contas não deveriam ser julgadas por um órgão puramente técnico da burocracia, mas pelos legítimos representantes da população, que saberiam ponderar adequadamente o impacto da figura presidencial nos rumos econômicos e sociais da nação e na própria estabilidade governamental.

Do mesmo modo, em relação aos demais entes federados, é a condição de cada governador e prefeito, cada qual em seu âmbito e circunscrição, como o principal condutor dos negócios públicos, titular de uma ampla gama de funções políticas e administrativas, que justifica a manutenção da competência para o julgamento de suas contas na respectiva casa legislativa, ao invés de ser distribuída aos tribunais de contas, num contexto de imposição, pelo artigo 75 da CRFB/1988, de que o modelo de controle externo federal deveria ser obrigatoriamente seguido por estados, municípios e pelo DF, como apresentado na seção 2.5 (p. 104). Assim, também em relação aos entes subnacionais, o legislador constituinte considerou que suas contas não deveriam ser julgadas por um órgão puramente técnico da burocracia, mas pelos legítimos representantes da população, que saberiam ponderar adequadamente o impacto da figura do governante nos rumos regionais e locais e na própria estabilidade na prestação dos serviços públicos.

A preservação da competência parlamentar para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo foi uma escolha natural, num ambiente como o dos debates realizados na Assembleia Nacional Constituinte, em cujos registros, segundo André Janjácomo Rosilho, verifica-se como um traço marcante “[...] o claro intento dos constituintes de, por meio da reconstrução das normas do Texto Constitucional, recuperar a importância política e o protagonismo do Poder Legislativo”⁸⁴⁴. Nessas condições, seria de estranhar se o poder constituinte atribuísse às cortes de controle externo o julgamento de quaisquer contas prestadas pelos presidentes da República, pelos governadores ou pelos prefeitos.

Mantida, então, a competência parlamentar para o julgamento das contas dos governantes, bem andou o legislador constituinte ao determinar o obrigatório auxílio dos tribunais de contas ao julgamento, na forma de emissão de parecer prévio, tal como previsto nos artigos 31, § 2º, 33, § 2º, e 71, inciso I, da CRFB/1988. Sua participação, como destacaram José Afonso da Silva⁸⁴⁵ e o ministro Ricardo Lewandowski⁸⁴⁶, ameniza o caráter político do julgamento das contas dos chefes do Poder Executivo. Observe-se que, no caso dos municípios, com a imposição, realizada pelo artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, de que os pareceres prévios das cortes de contas só possam ser contrariados pelo voto de, ao menos, dois terços dos vereadores, esse prelúdio técnico ganha vigor ante o julgamento político.

Essa dinâmica, de auxílio pelas cortes de controle externo e julgamento pelo Poder Legislativo, em relação às contas apresentadas pelos governantes, e de julgamento

⁸⁴⁴ ROSILHO, André Janjácomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 40.

⁸⁴⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 772.

⁸⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 66.

de todas as demais contas pelos tribunais de contas, é prevista nos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988, da seguinte forma:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

[...]

IX – julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

[...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;⁸⁴⁷

Verifica-se, nos dispositivos transcritos, que o critério definido, pelo legislador constituinte, para a seleção do regime jurídico ao qual deve se submeter o julgamento de determinadas contas públicas é o cargo ocupado por quem tem a responsabilidade de as prestar. Sendo elas prestadas por chefe de Poder Executivo – ou por quem lhe faça as vezes –, qualquer que seja o conteúdo das contas, deve haver julgamento pelo parlamento, auxiliado pelo tribunal de contas respectivo. Sendo qualquer outro responsável, o julgamento das contas deve ser realizado pela corte de contas.

O critério que leva em conta o conteúdo das contas, se de governo ou de gestão, para definir o regime jurídico aplicável ao julgamento das contas públicas, não foi adotado pelo texto constitucional. Na verdade, a diferenciação entre contas de governo e de gestão sequer aparece na CRFB/1988.

Neste ponto, vale destacar que, como levantou André Janjácómo Rosilho, os tribunais de contas, especialmente o TCU, participaram ativamente dos debates realizados na Assembleia Nacional Constituinte, realizando pleitos específicos e apresentando, inclusive, “[...] uma minuta do que, na sua avaliação, seria um regramento ‘ótimo’ para as competências das cortes de contas no Brasil [...]”⁸⁴⁸. A minuta apresen-

⁸⁴⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁸⁴⁸ ROSILHO, André Janjácómo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 42.

•• *Contas dos governantes*

tada, nos dispositivos que interessam especificamente a esta questão, tinha a seguinte redação:

Art... (44)* – É da competência exclusiva do Congresso Nacional.

(VIII)* – Julgar as contas do Governo da União e exercer o controle dos atos da administração pública, com o auxílio do Tribunal de Contas.

[...]

Art... (71) – O controle externo será exercido pelo Tribunal de Contas e compreenderá:

I – o julgamento dos atos e das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, da administração direta e indireta;

II – apreciação das contas do Governo da União;

[...]

Art... (73) – O Tribunal de Contas dará parecer prévio, em noventa dias, sobre as contas do Governo da União, enviadas pelo Chefe do Poder Executivo ao Poder Legislativo⁸⁴⁹.

Observe-se que, por meio dessa minuta e da participação nos debates na Assembleia Nacional Constituinte, os tribunais de contas tentaram emplacar, na redação constitucional, o termo “contas do Governo”, ao invés de contas do chefe do Poder Executivo – previsto no ordenamento constitucional anterior –, como critério para que a competência de julgamento fosse do Poder Legislativo. De fato, como destacou André Janjácomo Rosilho, essa minuta “[...] direcionou os trabalhos da ANC e influenciou significativamente a redação final dos dispositivos da Constituição atinentes ao controle pelos tribunais de contas”⁸⁵⁰.

Contudo, como se vê na redação dos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988, as cortes de controle externo não lograram êxito em influenciar os constituintes, para que eles adotassem, no texto constitucional, o conteúdo das contas como critério determinante para a definição do órgão competente, se o Poder Legislativo ou a corte de controle externo, para o julgamento das contas⁸⁵¹. Portanto, sempre que a res-

⁸⁴⁹ BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte (1987-1988). Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira. Ata da 7ª reunião extraordinária, realizada em 6 de maio de 1987. **Diário da Assembleia Nacional Constituinte**, Brasília, a. I, n. 82, Suplemento, p. 127-134, 24 jun. 1987. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/sup82anc24jun1987.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2018. p. 127-128.

⁸⁵⁰ ROSILHO, André Janjácomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 42.

⁸⁵¹ É necessário observar que o artigo 33, § 2º, da CRFB/1988 usa a expressão “contas do Governo do Território”. Contudo, como se percebe mediante exame dos anais da Assembleia Nacional Constituinte, tal disposição não decorreu, mediata ou imediatamente, dos debates da Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira, da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, na qual foi gestada a espinha dorsal o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, e sequer foi influenciada pela

ponsabilidade pela prestação das contas seja de chefe de Poder Executivo, independentemente de seu conteúdo, a competência para o julgamento é do parlamento.

Perdida a batalha na Assembleia Nacional Constituinte, os tribunais de contas, possivelmente com o entendimento que atenderia mais ao interesse público – em comparação com a escolha do poder constituinte – se eles detivessem a competência para o julgamento das contas dos governantes que ordenassem despesas, sistematicamente, lançaram mão de outros recursos para ampliar a sua esfera de atuação, quais sejam, a interpretação, a influência na elaboração da legislação subnacional e a edição de atos normativos próprios. Aliás, segundo André Janjácómo Rosilho, esse movimento expansionista das cortes de contas não seria uma prática isolada ao julgamento das contas de ordenação de despesas dos governantes, na medida em que, segundo ele:

O Tribunal, por sua vez, especialmente nos temas em relação aos quais o Congresso não foi deferente a seus pleitos (não lhe prevendo tão amplas possibilidades de controle), curiosamente tem se valido da falta de clareza e de assertividade da Constituição e da LOTCU para, na prática, “reinterpretar” suas competências e atribuições com a finalidade de expandi-las para além dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico⁸⁵².

Como atalho, desde então, tribunais de contas interpretam isoladamente o inciso II do artigo 71 da CRFB/1988, para concluir que, em sua competência para julgar as contas dos administradores de dinheiros, bens e valores públicos e dos que causem prejuízo ao erário, está incluída a permissão para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo que, eventualmente, estiverem nessa condição. Neste passo, é recorrente o argumento de que o referido inciso não traz qualquer ressalva que exclua o governante de nele ser enquadrado. O erro dessa interpretação está em desconsiderar, não somente, o inciso anterior ao referido, como todo o sistema de *accountability* financeira e

minuta apresentada pelos tribunais de contas. Diversamente, tal dispositivo teve origem, de forma paralela e independente, já no projeto do Relator da Subcomissão da União, Distrito Federal e Territórios, da Comissão da Organização do Estado, e a manutenção dessa redação, ao invés de utilizar a forma adotada nos artigos 71, inciso I, e 31, § 2º, com referência às contas prestadas pelo governador do território, pode ser creditada mais a uma falha de sistematização, do que a qualquer outro motivo, cf. OLIVEIRA, Mauro Márcio. **Fontes de informações sobre a Assembleia Nacional Constituinte de 1987**: quais são, onde buscá-las e como usá-las. Brasília: Senado Federal, 1993. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/fontes.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2019. p. 11-12; BRASIL. Câmara dos Deputados. **Portal da Constituição Cidadã**. Processo constituinte. Comissões e subcomissões. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/lista-de-comissoes-e-subcomissoes. Acesso em: 12 nov. 2019; e BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte (1987-1988). Comissão da Organização do Estado. Subcomissão da União, Distrito Federal e Territórios. Fase A: Anteprojeto do relator da Subcomissão. Brasília: Seção de Documentação Parlamentar, 1987. v. 87. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/constituicao-20anos/DocumentosAvulsos/vol-87.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2019. p. 32.

⁸⁵² ROSILHO, André Janjácómo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 339.

orçamentária da Administração Pública, instituído na Constituição de 1988, e, também, as razões sob as quais o legislador constituinte se ancorou para dividir as competências relacionadas com o exercício do controle externo entre as cortes de contas e os parlamentos, inclusive – mas não exclusivamente – a condição de cada chefe de Poder Executivo como o principal condutor dos negócios públicos em sua esfera de atuação, cuja figura impacta os rumos nacionais, regionais ou locais, conforme o caso, e a própria estabilidade institucional.

Como alerta Eros Roberto Grau, “Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”⁸⁵³. Ao contrário, como ensinava Celso Seixas Ribeiro Bastos, em consequência do princípio da unidade da Constituição, “[...] as normas constitucionais devem sempre ser consideradas como coesas e mutuamente imbricadas. Não se poderá jamais tomar determinada norma isoladamente, como suficiente em si mesma”⁸⁵⁴.

Pode-se dizer que há uma relação de generalidade e especialidade entre as disposições contidas no inciso II do artigo 71, por um lado, e em seu inciso I combinado com o artigo 49, inciso IX, por outro, todos da CRFB/1988. Em razão do previsto no referido inciso II, como normal geral, as contas dos ordenadores de despesas – como administradores de dinheiros, bens e valores públicos – são, ordinariamente, julgadas pelos tribunais de contas. Porém, no caso de o ordenador de despesas ocupar o cargo de chefe de Poder Executivo, entra em cena o artigo 49, inciso IX, combinado com o artigo 71, inciso I, ambos da CRFB/1988, formando norma especial que afasta a aplicação da norma geral, de modo que a competência das cortes de contas se limita à emissão de parecer prévio, com julgamento das contas pelo Poder Legislativo.

Nessa relação entre norma geral e norma específica, como ensinava Celso Seixas Ribeiro Bastos, “As duas normas vigem por inteiro, apenas que em situações diversas (nunca para a mesma situação). Assim, cada uma vige em seu campo próprio, do que resulta a aplicação de ambas”⁸⁵⁵.

No julgamento do RE n. 848.826/DF, foram invocados argumentos consequencialistas e das capacidades institucionais para defender o julgamento das contas de gestão dos prefeitos pelos tribunais de contas. Segundo o ministro Luiz Fux⁸⁵⁶, num argumento consequencialista, bastaria aos governantes, em especial, aos prefeitos, avocarem a ordenação de todas as despesas para escapar a qualquer tipo de controle.

⁸⁵³ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 86.

⁸⁵⁴ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 103.

⁸⁵⁵ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 103.

⁸⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 95.

Nessa abordagem, o ministro Luís Roberto Barroso⁸⁵⁷ afirmou que, se as cortes de contas não puderem julgar as contas dos prefeitos ordenadores de despesas, não haveria como responsabilizar qualquer pessoa pelo eventual prejuízo à Administração Pública apurado em decorrência de sua má gestão, uma vez que as casas legislativas não têm competência para imputar débito ou aplicar multa. Nessa linha de raciocínio, o ministro Teori Zavascki previu um “[...] temerário ‘ponto cego’ institucional na realidade dos Tribunais de Contas”⁸⁵⁸.

Na doutrina, Leandro Maciel do Nascimento asseverou que a “[...] aplicação de multas e imputação de débitos somente ocorrem na seara técnica, nas contas de gestão”⁸⁵⁹. Outrossim, para Renato Luís Bordin de Azeredo, “As penalidades devem incidir nas contas de gestão [...]”⁸⁶⁰. Juliana Silva Rodrigues e Julianna Vasconcelos de Alcântara alegaram que, sem o julgamento das contas dos prefeitos pelos tribunais de contas, “[...] nosso país não seria plenamente democrático, já que não haveria quem resguardasse os cofres públicos daqueles que não vislumbram ao bem comum, ou seja, ao interesse público”⁸⁶¹.

Em sentido oposto, Lilian Maria Salvador Guimarães Campos⁸⁶², José Nilo de Castro⁸⁶³ e Adílson José Selim de Sales de Oliveira e Graziela de Castro Lino⁸⁶⁴ ex-

⁸⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 42.

⁸⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 91-92.

⁸⁵⁹ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a ineligibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 90.

⁸⁶⁰ AZEREDO, Renato Luís Bordin de. Análise da natureza jurídica dos tribunais de contas e distinção entre contas de governo e contas de gestão. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 237.

⁸⁶¹ RODRIGUES, Juliana Silva; ALCÂNTARA, Julianna Vasconcelos de. A competência dos tribunais de contas estaduais acerca do julgamento das contas dos prefeitos que exercem a função de ordenadores de despesa. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 1, p. 46-68, jan./jun. 2013. DOI: 10.32586/rcda.v11i1.256. p. 64.

⁸⁶² CAMPOS, Lilian Maria Salvador Guimarães. Da ilegalidade das multas aplicadas pelos tribunais de contas ao chefe do Poder Executivo. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, v. 1, n. 6, jun. 2002. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=6988>. Acesso em: 2 maio 2017. p. 3 (Versão digital).

⁸⁶³ CASTRO, José Nilo de. Parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas, em relação às contas apresentadas pelos Chefes do Executivo. Natureza meramente opinativa. Imposição de penalidades. Impropriedade. Invasão de competência do Poder Legislativo. O parecer do Tribunal. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**, Belo Horizonte, v. 4, n. 8, p. 185-210, abr./jun. 2003. Parecer. p. 4-5 (Versão digital).

⁸⁶⁴ OLIVEIRA, Adílson José Selim de Sales de; LINO, Graziela de Castro. Competência dos tribunais de contas e efeitos de suas decisões na esfera eleitoral. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**, Belo Horizonte, v. 13, n. 43, p. 69-77, jan./mar. 2012. p. 2 (Versão digital).

cluem totalmente a possibilidade de as cortes de controle externo imputarem débito ou aplicarem multa aos chefes de Poder Executivo.

Todavia, as duas linhas de pensamento apresentadas nos parágrafos anteriores se equivocam. Ambas partem de igual e enganosa premissa de que somente em processos de contas podem ser aplicadas multas e imputado débito aos responsáveis.

Com isso, a primeira linha de pensamento, por entender que é necessária a responsabilização, por exemplo, do prefeito que cause dano ao erário, conclui que os tribunais de contas são competentes para julgar suas contas de gestão, quando atue como ordenador de despesas. A segunda, percebendo que as cortes de contas não têm competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo, deduz que eles não podem ser responsabilizados por elas.

O erro, como se disse, está na premissa. Na verdade, os tribunais de contas, no exercício de suas funções sancionadora e reintegradora, como mostra a subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho, podem aplicar aos responsáveis as sanções previstas em lei não somente no caso de irregularidade de contas, mas também na hipótese de ilegalidade de despesa, conforme previsto no artigo 71, inciso VIII, da CRFB/1988. Também a responsabilidade financeira reintegratória, como exposto naquela subseção, não depende de julgamento pela irregularidade de contas. Portanto, no sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, as sanções previstas em lei podem ser aplicadas e o débito pode ser imputado fora dos processos de contas.

Assim, por exemplo, caso um tribunal de contas, no decorrer de uma auditoria – logo, num processo de fiscalização –, verifique que uma despesa ilegal, ordenada por um prefeito municipal, causou dano ao erário, poderá lhe imputar débito, com fundamento no artigo 71, incisos IV e VIII e § 3º, da CRFB/1988, sem a necessidade de julgar suas contas. Eduardo Carone Costa Junior⁸⁶⁵ e André Janjácómo Rosilho⁸⁶⁶, ao concordarem com essa conclusão, apresentam outros exemplos de situações e fiscalizações nas quais as cortes de contas podem sancionar ou imputar débito a governantes, sem julgar-lhes as contas.

Pelo exposto, não assiste razão nos argumentos consequencialistas levantados no julgamento do RE n. 848.826/DF, uma vez que as competências para sancionar os responsáveis e lhes imputar débito, previstas no artigo 71, inciso VIII e § 3º, da CRFB/1988, é independente da competência para o julgamento de contas, prevista no

⁸⁶⁵ COSTA JUNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do tribunal de contas – distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre as contas anuais dos prefeitos. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 1, n. 8, out. 2001. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=757>. Acesso em: 25 abr. 2017. p. 22 (Versão digital).

⁸⁶⁶ ROSILHO, André Janjácómo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 174.

inciso II daquele artigo. Com isso, não há ponto cego institucional, pois as ilegalidades eventualmente cometidas pelos chefes de Poder Executivo ao administrarem dinheiros, bens e valores públicos, especialmente os desvios de recursos e danos ao erário apurados, podem ser objeto de responsabilização pelos tribunais de contas no exercício conjunto de suas funções fiscalizadora, sancionadora e reintegradora.

Adicionalmente, caso a ilegalidade ou irregularidade verificada seja passível de responsabilização, também, em outras esferas – como a cível e a criminal –, as cortes de controle externo, no exercício de sua função informativa, apresentada na subseção 2.6.6 (p. 145) deste trabalho, podem representar aos órgãos competentes, para a promover, dando-lhes conhecimento de sua ocorrência. Esse trabalho em rede, cuja necessidade é destacada por Guillermo O’Donnell e Charles D. Kenney – vide subseção 1.5.2 (p. 62) –, amplia a efetividade do sistema de *accountability* financeira e orçamentária e refuta a tese de que há ponto cego institucional.

Além dos argumentos consequencialistas, no julgamento do RE n. 848.826/DF, o ministro Luiz Fux, também, invocou o argumento das capacidades institucionais para defender o julgamento das contas de gestão dos prefeitos pelos tribunais de contas. É que, como explica Carlos Eduardo Frazão, a corte de contas é “[...] a instituição dotada de maior expertise para apreciar as contas de gestão dos Prefeitos, enquanto atuam como ordenadores de despesas”⁸⁶⁷.

Não se questiona, neste trabalho, que as cortes de controle externo teriam mais capacidade e expertise para julgar, do ponto de vista exclusivamente técnico, as contas referentes à ordenação de despesas dos governantes do que as casas legislativas. Porém, a utilização das capacidades institucionais como vetor interpretativo – bem como de qualquer outro método interpretativo – encontra como limite a redação legislativa.

“Avançar além desses limites significaria criar uma Constituição paralela à Constituição real [...]”⁸⁶⁸, como pontuou Celso Seixas Ribeiro Bastos. Segundo ele, em trabalho conjunto com Samantha Meyer-Pflug, o intérprete “[...] não pode ir além da expressão literal da norma interpretada e da vontade desta (*voluntas legis*). Caso o faça, o intérprete atuará como legislador positivo, e não como intérprete, pois estará criando uma nova norma jurídica [...]”⁸⁶⁹.

Portanto, estava com a razão o ministro Edson Fachin quando, no julgamento do

⁸⁶⁷ FRAZÃO, Carlos Eduardo. A competência para o julgamento das contas de governo de gestão dos Prefeitos: o argumento das capacidades institucionais. In: FUX, Luiz; FRAZÃO, Carlos Eduardo. **Novos paradigmas de direito eleitoral**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 155-156.

⁸⁶⁸ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 110-111.

⁸⁶⁹ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. A interpretação como fator de desenvolvimento e atualização das normas constitucionais. In: SILVA, Luis Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. 1 ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 163-164.

RE n. 848.826/DF, entendeu que “Onde o Constituinte escolheu, tenho para mim que esta Corte não pode desbordar da sua escolha”⁸⁷⁰. A opção de que o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, independentemente de seu conteúdo, deveria se dar pelo parlamento, derivou de escolha realizada na Assembleia Nacional Constituinte, de modo que o intérprete, inclusive aquele investido do Poder Judiciário, não pode substituir a preferência do legislador constituinte pela sua.

A doutrina utilizou a declaração de constitucionalidade da Lei da Ficha Limpa, efetuada no julgamento conjunto da ADI n. 4.578 e das ADC n. 29 e n. 30, e a nova redação da parte final do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, como argumentos para a possibilidade de julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, quando atuassem como ordenadores de despesas, pelos tribunais de contas. Reconhece-se que, realmente, parece ter sido a intenção do legislador complementar que o termo “mandatários” se referisse, também, aos governantes.

Contudo, nem mesmo o Poder Legislativo, quando atuar como legislador ordinário ou complementar, pode ignorar a escolha constituinte para estabelecer uma nova, com ela não condizente. Quando a letra da lei dispõe de forma contrária à Constituição, aquela deve receber interpretação que a compatibilize com esta ou, caso isso não seja possível, deve ser extirpada do ordenamento jurídico.

Como alertava Celso Seixas Ribeiro Bastos, “[...] não se dá conteúdo à Constituição a partir das leis. A fórmula a adotar-se para a explicitação de conceitos opera sempre ‘de cima para baixo’, o que serve para dar segurança em suas definições”⁸⁷¹. Assim, considerando a supremacia da Constituição, não se pode interpretar os artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988, a partir do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990. Ao contrário, deve-se interpretar este dispositivo a partir da Constituição de 1988, de modo que o termo “mandatários” não alcance os presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais.

Como se diz acima, além de lançarem mão do recurso a uma peculiar interpretação, os tribunais de contas, deliberada ou inconscientemente, buscaram influenciar a elaboração da legislação subnacional para justificar sua pretensa competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas.

Embora no momento de elaboração das constituições estaduais, entre os meses de outubro de 1988 e outubro de 1989, não tenham conseguido incluir a dicotomia entre contas de governo e contas de gestão em nenhuma delas, em dois (8%) estados ela foi, posteriormente, inserida na redação constitucional por meio de emendas, como

⁸⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 82.

⁸⁷¹ BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 101-102.

se verificou na pesquisa. Contudo, observou-se que em nenhuma delas há expressa atribuição, às cortes de contas, do julgamento das contas de governadores ou prefeitos que tenham ordenado despesas⁸⁷².

A elaboração das leis orgânicas das cortes de controle externo, por sua vez, está mais suscetível à sua influência, uma vez que, em muitos estados, elas detêm a iniciativa legislativa exclusiva para a apresentação de sua proposta. Assim, como mostrou a pesquisa, onze (33%) leis orgânicas de tribunais de contas contêm termos próprios da dualidade de regimes jurídicos entre contas de governo e de gestão, das quais oito (29%, dentre os que têm competência) e três (11%, dentre os que têm competência), respectivamente, expressamente atribuem às respectivas cortes de contas competência para julgar as contas de prefeitos e governadores que agirem como ordenadores de despesas.

Além do recurso à interpretação peculiar da Constituição de 1988 e da influência na elaboração da legislação subnacional, os tribunais de contas lançaram mão da possibilidade de editar atos normativos próprios, especialmente – contudo, não exclusivamente – seus regimentos internos, para justificar, ao arrepio da CRFB/1988 e do sistema de *accountability* financeira e orçamentária nela instituído, sua suposta competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo que atuem como ordenadores de despesas. Vale destacar que a utilização abusiva de sua função normativa, tratada na subseção 2.6.3 (p. 133) deste trabalho, não seria novidade no seio das cortes de contas, como advertiu André Janjácómo Rosilho, do seguinte modo:

Não raro, o TCU, sob o pretexto de especificar ou de operacionalizar suas competências e atribuições, tem se valido do seu poder normativo para conferir à legislação “interpretação” peculiar, que, na prática, acaba alargando suas possibilidades de controle (especialmente para praticar atos de comando) para além dos limites fixados pelas normas constitucionais e legais. Dito de outra maneira, a possibilidade que lhe foi conferida de editar normas gerais e abstratas “no âmbito de sua competência e jurisdição” – sem que adicionalmente fossem previstos outros parâmetros substantivos e adjetivos para balizar o exercício dessa atribuição – concretamente tem permitido ao Tribunal construir novas vias de controle, “esclarecendo” pontos de dúvida e de incerteza do ordenamento jurídico em seu próprio benefício⁸⁷³.

Assim, várias das cortes de controle externo que não conseguiram inserir, em sua lei orgânica, a dualidade de regimes entre contas de governo e contas de gestão, a incluíram

⁸⁷² Vide o quadro 11 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 650-683.

⁸⁷³ ROSILHO, André Janjácómo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 339-340.

no próprio regimento interno ou em outros de seus atos normativos internos. Nesse sentido, como destacou a pesquisa, na legislação de vinte e cinco (76%) tribunais de contas há dispositivos que indicam a adoção da dualidade entre contas de governo e de gestão.

Por óbvio, se lei emitida pelo Congresso Nacional não pode alterar a escolha do poder constituinte cristalizada na CRFB/1988, tampouco podem fazê-lo as constituições e leis emitidas pelos parlamentos subnacionais e os atos normativos internos das cortes de contas. Pode-se asseverar, por conseguinte, que os dispositivos de constituições estaduais e de leis orgânicas e atos normativos de tribunais de contas, registrados na pesquisa, que indicam a dualidade de regimes entre contas de governo e contas de gestão, estão em franco desacordo com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988, de modo que são inconstitucionais.

3.3.1.3 *Alternativas para os tribunais de contas*

Conquanto a decisão do STF, no julgamento do RE n. 848.826/DF – que reafirmou a orientação antes fixada no RE n. 132.747-2/DF e estipulou que a competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo, mesmo quando atuem como ordenadores de despesa, é do Poder Legislativo –, tenha captado bem a escolha do constituinte, a reação dos tribunais de contas, por exemplo, com a edição da Resolução n. 4/2016 pela Atricon, evidencia que a probabilidade de alguns deles não se resignarem com a decisão e, na esteira de sua interpretação peculiar e de dispositivos previstos em suas leis orgânicas e atos normativos internos, continuarem a julgar as contas dos governantes que ordenem despesas não é irrelevante. Seria uma estratégia para que os casos continuem a chegar ao STF, onde esperam obter uma virada jurisprudencial, como deixa transparecer a declaração de encerramento do XXIX Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil:

A recente decisão do Supremo Tribunal Federal, ao comprometer os reflexos eleitorais do julgamento das contas de gestão dos Chefes do Poder Executivo pelos Tribunais de Contas, mitiga fortemente a efetividade da Lei da Ficha Limpa, fragiliza o sistema de responsabilização dos agentes públicos e contribui para o aumento da impunidade.

[...]

À vista dessas premissas, essas entidades resolvem:

[...]

c) Atuar junto ao Supremo Tribunal Federal para reverter a decisão que comprometeu os reflexos eleitorais do julgamento das contas de gestão dos Chefes do Poder Executivo pelos Tribunais de Contas⁸⁷⁴;

⁸⁷⁴ CONGRESSO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, 29., 2017, Goiânia. **Declaração de Goiânia.** Controle externo: aprimoramento na adversidade. Goiânia: Associação dos Tribunais de Contas do Brasil, 2017. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Congresso-2017-Declara%C3%A7%C3%A3o-de-Goi%C3%A2nia-1.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2018. p. 1-2.

É importante perceber que o RE n. 848.826/DF foi selecionado como recurso representativo da controvérsia atinente à competência para o julgamento dos chefes de Poder Executivo municipal, quando atuem como ordenadores de despesas, num cenário em que havia multiplicidade de recursos extraordinários – e, também, especiais eleitorais – sobre a questão, justamente como prevê o artigo 1.036 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil, que ainda não existia no momento da afetação desse recurso, mas já vigia na ocasião de seu julgamento – anteriormente, a seleção de recursos representativos de controvérsias era prevista no artigo 543-B da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil anterior. Portanto, o acórdão emitido no julgamento do RE n. 848.826/DF, cujo conteúdo abrangeu a análise dos fundamentos relevantes da tese jurídica discutida, como prevê o artigo 1.038, § 3º, da Lei n. 13.105/2015, é considerado paradigma para a solução dos recursos sobrestados e dos processos suspensos, conforme o artigo 1.040, incisos I, II e III, desse diploma legal.

Neste ponto, é necessário destacar que há divergência doutrinária⁸⁷⁵ acerca da autoridade vinculante dos precedentes judiciais firmados em sede de recursos repetitivos. Contudo, ainda que se considere, por hipótese, que os precedentes do STF, estabelecidos em sede de recursos repetitivos com repercussão geral, não se revestem de autoridade vinculante capaz de obrigar outros órgãos do Poder Judiciário ou a Administração Pública – e, portanto, os tribunais de contas, como destaca Renato Luís

⁸⁷⁵ A respeito dos limites objetivos e subjetivos das decisões do STF, com fixação de tese, em recursos extraordinários representativos de controvérsias repetitivas, cf. MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 462; ROSITO, Francisco. **Teoria dos precedentes judiciais**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 418; MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 28; GALDIANO, José Eduardo Berto. **Técnica de julgamento de recursos repetitivos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça**. 2014. 396 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. f. 174-178; FREITAS JÚNIOR, Horival Marques de. **Repercussão geral das questões constitucionais**. 2014. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. f. 206-207; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015; FERRAZ, Taís Schilling. **A amplitude dos efeitos das decisões sobre questão constitucional de repercussão geral: critérios para aplicação de precedentes no direito brasileiro**. 2015. 268 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. f. 170-223; CORTEZ, Isabel de Araujo. **Limites objetivos e subjetivos dos precedentes vinculantes no direito brasileiro**. 2016. 260 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 159-163; 173-177; 205-216; 248-249; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017; e LEMOS, Vinícius Silva. A repercussão geral no novo CPC: a construção da vinculação da decisão de mérito proferida em repercussão geral pelo STF. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, Rio de Janeiro, a. 18, v. 11, n. 1, p. 403-427, jan./abr. 2017. DOI: 10.12957/redp.2017.27946.

Bordin de Azeredo⁸⁷⁶ –, não se pode desconsiderar que o acórdão proferido no julgamento do RE n. 848.826/DF, sem dúvida, exercerá influência nos futuros julgamentos, na maioria dos casos persuadindo juízes e tribunais a decidirem conforme a tese enunciada pelo STF. É o efeito da autoridade persuasiva do precedente, conforme expressão de Yuri Guertz Teixeira⁸⁷⁷.

Quanto maior for a disposição dos tribunais de contas de resistirem à autoridade persuasiva – se não vinculante – da tese enunciada no RE n. 848.826/DF, maior será a insegurança jurídica e o desperdício de recursos públicos – tanto os aplicados em processos de controle externo, cujas decisões poderão ser cassadas pelo Poder Judiciário quanto os aplicados nos processos judiciais instaurados contra as decisões das cortes de contas, que poderiam ser evitados caso elas não insistissem em manter sua peculiar interpretação dos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988. Inclusive, casos oriundos dessa obstinação das cortes de controle externo já chegam ao STF, que, repetidamente, decide que a aplicação da *ratio decidendi* do RE n. 848.826/DF não se restringe à seara eleitoral e cassa as decisões contrárias à tese nele firmada⁸⁷⁸.

Além disso, teme-se que esse comportamento resulte numa completa desmoralização da rejeição de contas pelos tribunais de contas, com a confusão entre os casos nos quais eles exercitam uma competência que lhes é efetivamente atribuída pela CRFB/1988 e os casos em que eles, ao arrepio das disposições constitucionais, julgam as contas de chefes de Poder Executivo que atuam como ordenadores de despesas.

Por essas razões, dirigem-se duas recomendações às cortes de contas. A primeira relacionada ao plano jurídico, a outra ao plano político.

No plano jurídico, recomenda-se que eles se curvem à decisão da suprema corte, tomada no julgamento do RE n. 848.826/DF, e não mais julguem as contas de chefes de

⁸⁷⁶ AZEREDO, Renato Luís Bordin de. Análise da natureza jurídica dos tribunais de contas e distinção entre contas de governo e contas de gestão. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 245.

⁸⁷⁷ TEIXEIRA, Yuri Guertz. **Precedentes judiciais: entre normas e decisões**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 129-132.

⁸⁷⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental na reclamação n. 14.124 Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Segunda Turma, Brasília, 5 de fevereiro de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 69, 11 abr. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314089436&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo agravo regimental na reclamação n. 23.182 Goiás. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Segunda Turma, Brasília, 5 de fevereiro de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 69, 11 abr. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314089458&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário com agravo n. 1.176.601 Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Decisão monocrática, Brasília, 4 de fevereiro de 2019. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 25, 8 fev. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339466254&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 1.231.883 Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão monocrática, Brasília, 7 de outubro de 2019. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 219, 9 out. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341416697&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2019.

Poder Executivo que atuem como ordenadores de despesa. Essa postura, na medida em que permitiria que as cortes de controle externo voltassem seus esforços para ações relacionadas às atribuições que efetivamente possuem, no exercício das quais as decisões tomadas não sejam tão suscetíveis a cassações pelo Poder Judiciário, certamente seria acompanhada da ampliação dos benefícios que sua atuação efetivamente gera à sociedade.

Nessa esteira, os tribunais de contas, em nome da higidez do conjunto normativo que orienta a sua atuação, devem buscar junto ao Poder Legislativo a reforma dos dispositivos – indicados na subseção anterior – de suas leis orgânicas que, ao lhes atribuírem competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo que atuem como ordenadores de despesa, conflitam com a CRFB/1988. Com igual objetivo, devem promover a reforma de seus regimentos e outros atos normativos internos, naquilo que conflita com a distribuição constitucional de competências entre o Poder Legislativo e as cortes de contas.

Ainda para garantir a coerência do conjunto normativo que orienta a sua atuação, é necessária a reforma de outro ponto específico das leis orgânicas e atos normativos internos da maioria das cortes de controle externo, aplicável àqueles casos em que os governantes, ao ordenarem despesas, desviem recursos ou causem prejuízos ao erário. Explica-se.

De acordo com a parte final do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas julgar “[...] as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”⁸⁷⁹. Para aplicação desse dispositivo constitucional, foi incluído na Lei Orgânica do TCU o artigo 47, com a seguinte redação:

Art. 47. Ao exercer a fiscalização, se configurada a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário, o Tribunal ordenará, desde logo, a conversão do processo em tomada de contas especial, salvo a hipótese prevista no art. 93 desta Lei⁸⁸⁰.

Do mesmo modo, como mostrou a pesquisa, vinte e duas (69%) leis orgânicas e vinte (63%) regimentos internos dos tribunais de contas subnacionais contêm dispositivo cuja redação, no mínimo, assemelha-se ao artigo 47 da Lei Orgânica do TCU⁸⁸¹.

⁸⁷⁹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁸⁸⁰ BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em: 25 out. 2019. A hipótese ressalvada na parte final do dispositivo transcrito, quando se refere ao artigo 93 da Lei Orgânica do TCU, trata dos casos em que, devido ao reduzido valor do dano ao erário, o custo da cobrança do débito eventualmente imputado seja superior ao valor do ressarcimento ao erário.

⁸⁸¹ Vide o quadro 11 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 650-683.

Portanto, se as redações desses dispositivos forem observadas, todas as vezes que, num processo de fiscalização – por exemplo, numa auditoria ou inspeção –, as equipes de fiscalização verifiquem a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou qualquer outra irregularidade em razão da qual haja prejuízo ao erário, os processos de fiscalização devem ser convertidos em processos de contas, na forma de tomada de contas especial, para que sejam julgadas as contas do responsável, e rejeitadas caso se confirme a sua responsabilidade pelo prejuízo, com todos os efeitos oriundos da rejeição de contas pelas cortes de controle externo. Como sempre que se verifique dano ao erário os processos devem ser convertidos em tomadas de contas especiais, são sempre nesses processos que os tribunais de contas imputam débito aos responsáveis, com eficácia de título executivo na forma do artigo 71, § 3º, da CRFB/1988, após rejeitarem as contas dos responsáveis.

O problema ocorre, todavia, quando há chefes de Poder Executivo responsáveis pelo dano ao erário apurado, seja isoladamente, seja em conjunto com outros. Nesses casos, como não há exceção nesses dispositivos, as cortes de contas convertem os processos em tomada de contas especial e, usualmente, especialmente quando se trata de prefeitos, julgam as contas dos governantes, como se fossem de quaisquer outros responsáveis.

Observe-se, no entanto, que, conforme se conclui na subseção 3.3.1.2 (p. 251), os tribunais de contas não têm competência para julgar as contas de chefes de Poder Executivo, ainda quando atuem como ordenadores de despesa e sejam responsáveis por danos causados ao erário. Desse modo, na forma como estão redigidos, os dispositivos referentes à conversão em tomada de contas especial passam a impressão de que ou as cortes de contas julgam as contas dos governantes, ao arrepio da CRFB/1988, ou deixam de os responsabilizar, com o aparecimento de um “ponto cego” no controle.

Como solução, para garantir a coerência do conjunto normativo, as cortes de controle externo devem buscar, junto ao Poder Legislativo, a reforma, também, desses dispositivos de suas leis orgânicas e promover a reforma de comandos semelhantes em seus regimentos internos. A nova redação deve deixar claro que, ao se verificar a ocorrência de dano ao erário, o processo de fiscalização deve ser convertido em tomada de contas especial desde que não haja chefe de Poder Executivo arrolado entre os responsáveis.

Nos casos em que presidente da República, governador ou prefeito esteja arrolado em conjunto com outros responsáveis, o processo deve ser convertido apenas em relação a estes, mantendo a natureza original em relação aos governantes. Finalmente, nos casos em que os chefes de Poder Executivo sejam os únicos responsáveis pelo dano, a conversão do processo em tomada de contas especial não deve ser realizada.

Ademais, os tribunais de contas devem, imediatamente, começar a atuar nos moldes indicados nos dois parágrafos anteriores, independentemente da reforma dos dispositivos indicados, de modo que o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária seja observado.

Além da reforma dos artigos que determinam a conversão do processo em tomada de contas especial sempre que detectada a ocorrência de dano ao erário, é importante que sejam alterados outros dispositivos das leis orgânicas dos tribunais de contas, com o objetivo de prever, em consonância com a CRFB/1988, a imputação de débito nas hipóteses de ilegalidade de despesa, fora dos processos de contas. Isso porque, nas leis orgânicas que preveem a conversão dos processos em tomadas de contas especiais sempre que houver dano, comumente, não existe previsão legal para a imputação de débito, pelas cortes de controle externo, quando apreciam os processos de fiscalização – na verdade, com a conversão obrigatória, não há processo de fiscalização que chegue à fase de deliberação pelo tribunal com perspectiva de imputação de débito aos responsáveis.

Na Lei Orgânica do TCU, por exemplo, nas hipóteses em que as contas sejam julgadas irregulares com a existência de débito a ser imputado, o artigo 19 prevê a condenação do responsável ao pagamento da dívida atualizada e com juros, podendo ser-lhe aplicada, cumulativamente, uma multa. Por outro lado, na apreciação dos processos de fiscalização, conforme o artigo 43, incisos e parágrafo único, da Lei Orgânica do TCU, não há previsão de imputação de débito, apenas da aplicação de multa.

Em, pelo menos, dezenove (59%) tribunais de contas subnacionais a realidade é semelhante, pois, suas leis orgânicas, como se observou na pesquisa, praticamente reproduzem o conteúdo do artigo 45 da Lei Orgânica do TCU, que determina a conversão do processo em tomada de contas especial sempre que se verificar dano ao erário⁸⁸². Desse modo, nelas, também não há expressa previsão de imputação de débito nos processos de fiscalização.

Aliás, é importante que as cortes de contas busquem sensibilizar os parlamentares a promover as alterações descritas nos parágrafos anteriores o quanto antes, como a única opção que se amolda à escolha constitucional de atribuir unicamente às casas legislativas a competência para o julgamento das contas dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais, com a impossibilidade de se admitir “ponto cego” no sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988. Com as modificações, toda a legislação aplicável deixaria claro que, em processos com natureza diversa dos processos de contas – processos de fiscalização –, as contas dos governantes não são julgadas, mas as cortes de controle externo podem lhes imputar débito ou multa, no exercício conjunto de suas funções fiscalizadora, sancionadora e reintegradora, apresentadas nas subseções 2.6.7 (p. 146) e 2.6.5 (p. 140) deste trabalho, e suas decisões têm eficácia de título executivo, conforme dispõem os incisos IV e VIII combinados com o § 3º, todos do artigo 71 da CRFB/1988.

⁸⁸² Vide o quadro 11 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 650-683.

A segunda recomendação aos tribunais de contas, esta mais direcionada ao plano político, é que eles, caso continuem a entender que atenderia mais ao interesse público se detivessem a competência para o julgamento das contas dos governantes que ordenem despesas, ao invés de insistirem nas tentativas de contornar o comando constitucional, trabalhem junto ao Poder Legislativo para alterar a CRFB/1988. Nesse intuito, podem buscar, junto ao Congresso Nacional, a aprovação de emenda à Constituição que, reformando a redação de seus artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, claramente transfira, das casas legislativas para as cortes de contas, a competência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, nas hipóteses em que atuem como ordenadores de despesas.

Porém, eventual alteração constitucional nesse sentido deve ser precedida de cuidadosa reflexão quanto aos papéis desempenhados pelo Poder Legislativo e pelos tribunais de contas, como agências especializadas, no sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Deve-se considerar que a atual distribuição de atribuições, no exercício do controle externo da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, decorre da transferência, já realizada, às cortes de contas, de grande parte das funções de *accountability* horizontal que inicialmente cabiam aos parlamentares, como apresentado na subseção 2.5.1 (p. 109). Nesse contexto, não se pode desconsiderar que a distribuição de funções, entre os agentes de *accountability* horizontal, realizada pela Assembleia Nacional Constituinte, como não poderia deixar de ser em qualquer democracia representativa contemporânea, resultou do arranjo entre as tradições democráticas, republicanas e liberais, exatamente como introduz a seção 1.2 (p. 44) deste trabalho.

Foi por influência, principalmente, da tradição republicana que o parlamento, ao perceber que não era, isoladamente, capaz de realizar a *accountability* de modo eficiente e sistemático, como exigem as democracias representativas contemporâneas, criou os tribunais de contas como agências especializadas de *accountability* horizontal, no âmbito da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Ainda por influência do republicanismo, o Poder Legislativo, paulatinamente, transferiu grande parte de suas funções de controle externo às cortes de contas, que detêm melhores capacidades institucionais para às realizar de forma sistemática, eficiente e eficaz.

Na verdade, se fosse considerada apenas a visão ideal da tradição republicana, provavelmente, todas as funções relacionadas ao controle da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública já teriam sido transferidas às cortes de controle externo, inclusive a competência para julgar as contas dos governantes. Contudo, como também apresenta a seção 1.2 (p. 44), a dominância do republicanismo numa democracia representativa tenderia a tornar “[...] o governo paternalista de uma elite que se autopresume moralmente superior”⁸⁸³, como ensina Guillermo O’Donnell.

⁸⁸³ O’DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998. p. 34.

Nesse aspecto, o freio ao republicanismo veio pela influência da tradição democrática, que, inclusive na Assembleia Nacional Constituinte, impediu que as contas dos chefes do Poder Executivo – no Brasil, eleitos diretamente pelo voto popular – pudessem ser, em qualquer hipótese, julgadas pelos tribunais de contas. Ao invés disso, reservou seu julgamento ao Poder Legislativo, integrado pelos legítimos representantes da população, também eleitos pelo democrático método do sufrágio universal. A manutenção dessa atribuição nas mãos do parlamento é algo que remete às origens do processo orçamentário e seu papel central, destacado por Aaron Schneider⁸⁸⁴, na consolidação e no aprofundamento das práticas democráticas.

De todo modo, mesmo no processo de julgamento das contas dos governantes, a tradição republicana foi forte o suficiente para exigir o prévio parecer técnico das cortes de contas, antes do julgamento pelas casas legislativas. Adicionalmente, no caso dos municípios, ainda por influência do republicanismo, tal parecer tem um peso qualificado, assegurado pelo artigo 31, § 2º, da CRFB/1988.

Portanto, em relação ao controle externo da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, o arranjo, o equilíbrio, a combinação complexa, a simbiose, que resultou das deliberações da Assembleia Nacional Constituinte é o cristalizado na CRFB/1988, segundo o qual as contas dos chefes de Poder Executivo – ou dos que lhe façam as vezes –, em qualquer hipótese, são julgadas pelo Poder Legislativo, com parecer prévio emitido pelos tribunais de contas, que são competentes para o julgamento de todas as demais contas. A alteração das competências previstas no artigo 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988 por emenda à Constituição é possível, mas, na medida em que alteraria também o equilíbrio, especialmente entre o democratismo e o republicanismo, estabelecido pelo poder constituinte originário, não deve ser realizada de forma açodada.

Caso as cortes de controle externo, ante sua total incompetência para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, entendam que seja necessário à preservação da moralidade e da probidade na Administração Pública, ao menos, que suas decisões impactem as condições de elegibilidade dos governantes que causem prejuízos ao erário, existe uma alternativa mais fácil, e menos abrangente, à proposta de alteração, por emenda à Constituição, dos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988. As cortes de contas podem patrocinar, junto ao Congresso Nacional, a inclusão de outra condição de inelegibilidade no rol da LC n. 64/1990.

Assim, para apresentar um exemplo que mantenha a lógica da alínea “g”, poderia ser incluída nova alínea no artigo 1º, inciso I, da LC n. 64/1990, que estabelecesse que seriam inelegíveis, para qualquer cargo, os ordenadores de despesa, inclusive os chefes de Poder Executivo que agirem nessa condição, que, independentemente do julgamento

⁸⁸⁴ SCHNEIDER, Aaron. Conflito político e instituições orçamentárias: aprofundando a democracia no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 87-103, jun. 2005. p. 88.

de suas contas, tiverem contra si imputado débito – ou aquela multa proporcional ao dano –, em razão de dano ao erário causado por ato doloso de improbidade administrativa, por decisão irrecorrível de tribunal de contas, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão. Tal hipótese de inelegibilidade se adequaria à previsão da possibilidade, prevista no artigo 14, § 9º, da CRFB/1988, de que lei complementar estabeleça outros casos de inelegibilidade, no caso, especificamente, a fim de proteger a probidade administrativa e a moralidade para exercício de mandato considerada a vida pregressa do candidato.

Como, para a configuração da inelegibilidade, não seria necessária a rejeição das contas dos governantes que atuem como ordenadores de despesas, mas apenas a imputação de débito – ou multa proporcional ao dano – pelas cortes de contas, conforme previsto no artigo 71, inciso VIII e § 3º, da CRFB/1988, a nova hipótese de inelegibilidade não conflitaria com a competência para o julgamento das contas dos presidentes da República, governadores e prefeitos, prevista nos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988. Logicamente, apesar de não alterar o equilíbrio constitucional estabelecido pelo poder constituinte originário, o Congresso Nacional deve refletir cuidadosamente sobre se considera adequado, especialmente do ponto de vista democrático, que a decisão puramente técnica das cortes de controle externo, sem o crivo do respectivo parlamento ou do Poder Judiciário, afaste do processo eleitoral um candidato por atos realizados enquanto exercia a chefia de Poder Executivo.

Por todo o exposto, conclui-se que os tribunais de contas não podem julgar as contas dos governantes, ainda que atuem como ordenadores de despesas, mas têm competência para, no seio de processos de fiscalização, atribuir-lhes responsabilidade financeira, reintegratória e sancionatória, e lhes aplicar as sanções não patrimoniais previstas em lei. É importante a alteração de diversos dispositivos de constituições estaduais e leis orgânicas e atos internos das cortes de contas para os compatibilizar com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública.

Conclui-se, também, que, mediante emenda à Constituição, é possível alterar esse sistema, para dar às cortes de controle externo competência para julgamento de contas dos chefes de Poder Executivo que ordenem despesas. Entretanto, considerando que essa medida alteraria também o equilíbrio estabelecido pelo constituinte originário, não deve ser realizada de forma açodada.

Assim, nesta subseção 3.3.1 (p. 223), inclusive suas subseções, enfrenta-se a questão da competência para o julgamento das contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais que, eventualmente, ordenem despesas. A próxima subseção, por seu turno, endereça a questão da competência para o julgamento das contas referentes a recursos oriundos de outros entes federativos.

3.3.2 Contas referentes a recursos oriundos de outros entes da federação

Nos RE n. 132.747-2/DF e n. 848.826/DF, paradigmas para a solução da questão discutida na subseção 3.3.1 (p. 223), os chefes de Poder Executivo eram prefeitos municipais e as despesas ordenadas, com irregularidades apuradas pelas cortes de contas, foram realizadas com recursos próprios dos municípios ou recebidos mediante transferências intergovernamentais obrigatórias⁸⁸⁵. Nessa situação, como decidiu o STF e se conclui neste trabalho, a competência para julgar as contas dos governantes, mesmo quando atuem como ordenadores de despesas, é do Poder Legislativo.

Resta, então, esclarecer que instituição seria a competente para o julgamento de contas se os recursos geridos fossem oriundos de transferências intergovernamentais voluntárias⁸⁸⁶. Nesse caso, pode-se questionar, considerando a decisão do STF e a tese por ele fixada no tema de repercussão geral n. 835, se teriam os tribunais de contas competência para julgar contas de agente público que exercesse a chefia de Poder Executivo e, em caso de resposta positiva à primeira questão, qual tribunal de contas seria o competente, se aquele do ente federativo que transferisse os recursos ou o do ente que os recebesse.

É o que ocorre, por exemplo, quando determinado município recebe transferência voluntária de recursos da União, mediante a celebração de convênio⁸⁸⁷ entre os governos federal e municipal. Nesse caso, a dúvida seria se eventual irregularidade na execução do ajuste suscitaria competência de corte de contas para o julgamento de contas do prefeito municipal e se, caso positivo, a competência seria do TCU ou do

⁸⁸⁵ A respeito das formas de financiamento dos entes federados autônomos, especialmente da classificação entre receitas próprias, transferências intergovernamentais obrigatórias ou voluntárias, cf. DALLAVERDE, Alexandra Katia. **As transferências voluntárias no modelo constitucional brasileiro**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 120-125.

⁸⁸⁶ A respeito do papel das transferências intergovernamentais voluntárias na coordenação federativa, cf. CONTI, José Maurício. **O planejamento orçamentário da Administração Pública no Brasil**. 2017. 556 p. Tese (Professor Titular) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 309-316.

⁸⁸⁷ Um convênio, segundo o Decreto n. 6.170, de 25 de julho de 2007, é um “acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação”, cf. BRASIL. Decreto n. 6.170, de 25 de julho de 2007. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXLIV, n. 143, Seção 1, p. 1-2. 26 jul. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm. Acesso em: 26 fev. 2019. A respeito da natureza jurídica dos convênios, cf. LIMA, Carolina Caiado. **O convênio administrativo colaborativo para transferência de recursos públicos a entidades sem fins lucrativos como instrumento dos mecanismos diretos de fomento público**. 2010. 168 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. f. 37-48.

tribunal de contas responsável pelo controle externo daquele município. Pode-se, ainda, questionar se seria idêntica a solução caso a transferência voluntária ocorresse da União para estado ou, considerando que vinte e três cortes de controle externo têm competência para a *accountability* financeira e orçamentária de Administração Pública tanto estadual quanto municipal, de estado para município.

Para Eduardo Vaz Porto, “[...] a competência das Cortes de Contas na apreciação das contas de convênio é de julgamento, e não meramente opinativa [...]”⁸⁸⁸. Nesse sentido, segundo Benjamin Zymler⁸⁸⁹, o TCU teria competência para julgar irregulares as contas de prefeitos municipais, no caso de recursos federais transferidos para os municípios. Já após o julgamento do RE n. 848.826/DF pelo STF, Viviane Macedo Garcia⁸⁹⁰ afirmou que tal decisão do STF não se aplica às prestações de contas de recursos transferidos para outras esferas governamentais via convênio e a Atricon⁸⁹¹ recomendou aos tribunais de contas que, no caso das prestações de contas referentes a recursos, de origem federal ou estadual, repassados aos municípios, continuassem a julgar as contas dos prefeitos municipais.

Desde o julgamento do RE n. 848.826/DF, realizado em agosto de 2016, o TSE já enfrentou tais questões em várias oportunidades. A primeira delas, que definiu a orientação que a corte adotou nos julgamentos posteriores, ocorreu no julgamento do Respe n. 46-82/PI. No caso que o originou, o TCU julgou irregulares as contas de João Messias Freitas Meio, ex-prefeito de Batalha, no Piauí, em razão de irregularidades apuradas na execução de convênio federal.

O TSE, unanimemente, entendeu que o posicionamento do STF no RE n. 848.826/DF “[...] não alberga contas prestadas por prefeito que se relacionem a recursos que derivem de convênio firmado entre municípios e União”⁸⁹². Entendimento

⁸⁸⁸ PORTO, Eduardo Vaz. Da inelegibilidade decorrente da rejeição de contas: pressupostos de incidência e aspectos jurídicos controvertidos, à luz das alterações advindas da “minirreforma eleitoral” e da Lei da “ficha Limpa”. **Revista Brasileira de Direito Eleitoral – RBDE**, Belo Horizonte, v. 2, n. 3, p. 35-61, jul./dez. 2010. p. 8 (Versão digital).

⁸⁸⁹ ZYMLER, Benjamin. A competência do Tribunal de Contas da União no controle externo dos municípios. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**, Belo Horizonte, v. 6, n. 18, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=33295>. Acesso em: 2 maio 2017. p. 22-23.

⁸⁹⁰ GARCIA, Viviane Macedo. Competência para julgamento das contas municipais de governo e de gestão: análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Brasileira de Direito Eleitoral – RBDE**, Belo Horizonte, v. 9, n. 16, p. 171-201, jan./jun. 2017. p. 183.

⁸⁹¹ ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução n. 4, de 25 de agosto de 2016**. Aprova recomendações para fins de aplicação no âmbito dos Tribunais de Contas da tese jurídica de repercussão geral editada pelo STF, em sede do RE 848.826/DF. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/09/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Atricon-04-2016.doc.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2019. p. 4-5.

⁸⁹² BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 46-82 Piauí**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Plenário, Brasília, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 27 fev. 2019. p. 9.

diverso, segundo a corte, “[...] ensinaria verdadeira incongruência, porquanto o Poder Legislativo municipal passaria a exercer controle externo de recursos financeiros de outro ente federativo”⁸⁹³.

Assim, a corte eleitoral manteve o seu entendimento tradicional – antes do julgamento do RE n. 848.826/DF pelo STF, como destaca Guilherme de Salles Gonçalves⁸⁹⁴, a jurisprudência dos tribunais eleitorais já era firme para o caso de convênios –, segundo o qual o TCU pode, em decorrência do disposto no artigo 71, inciso VI, da CRFB/1988, julgar irregulares as contas de prefeito municipal, em decorrência de irregularidades envolvendo verbas oriundas de convênios com a União. Desde então, tal posicionamento foi reafirmado sempre que o TSE enfrentou tal questão⁸⁹⁵.

Coerentemente, quando foi levado ao TSE, no Respe n. 45-03/SP, um caso no qual o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) julgou irregulares as contas de José Auricchio Júnior, ex-prefeito de São Caetano do Sul, em São Paulo, por irregularidades relacionadas a recursos estaduais repassados ao município mediante convênio, o TSE entendeu que “Compete aos tribunais de contas estaduais fiscalizar e julgar as prestações de contas de convênio relativas a repasses de recursos estaduais feitos aos municípios”⁸⁹⁶. Tal posicionamento segue firme em sua jurisprudência⁸⁹⁷.

⁸⁹³ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 46-82 Piauí**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Plenário, Brasília, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 27 fev. 2019. p. 9.

⁸⁹⁴ GONÇALVES, Guilherme de Salles. Rejeição de contas dos gestores públicos – Lei dos Ficha Limpa e a competência dos tribunais de contas. **Revista Brasileira de Direito Eleitoral – RBDE**, v. 5, n. 9, p. 39-62, jul./dez. 2013. p. 9 (Versão digital).

⁸⁹⁵ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 496-48 Minas Gerais**. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 13 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 240-20 Tocantins**. Relator: Ministra Rosa Weber. Plenário, Brasília, 14 de março de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, n. 73, p. 57-58, 17 abr. 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 600.870-81 Maranhão**. Relator: Ministro Tarcísio Vieira de Carvalho Neto. Plenário, Brasília, 13 de novembro de 2018. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019.

⁸⁹⁶ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 45-03 São Paulo**. Relator: Ministro Henrique Neves da Silva. Plenário, Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019.

⁸⁹⁷ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 364-74 São Paulo**. Relator: Ministro Rosa Weber. Plenário, Brasília, 21 de março de 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 190-78 São Paulo**. Relator: Ministro Luiz Fux. Plenário, Brasília, 7 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 604.752-07 São Paulo**. Relator: Ministro Tarcísio Vieira de Carvalho Neto. Plenário, Brasília, 25 de outubro de 2018. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoess/jurisprudencia>. Acesso em: 28 fev. 2019.

Portanto, de acordo com o TSE, no caso de irregularidades apuradas na execução de convênios entre entes federativos, considerando o disposto no artigo 71, inciso VI, da CRFB/1988, a corte de contas do ente repassador dos recursos é competente para julgar as contas do responsável, ainda que ele seja chefe de Poder Executivo.

Após o julgamento do RE n. 848.826/DF, chegou ao STF o MS n. 35.757/DF, impetrado por Adler Primeiro Damasceno Girão, ex-prefeito municipal de Morada Nova, no Ceará, em face dos Acórdãos n. 1.158/2015, n. 4.982/2017 e n. 1.512/2018 – os dois últimos decorrentes de recursos interpostos para atacar o primeiro –, nos quais a primeira câmara do TCU julgou irregulares, em sede de tomada de contas especial, suas contas referentes a convênio com a União e o condenou a devolver parte do valor do convênio e a pagar uma multa. Então, em sede cautelar, o ministro Edson Fachin considerou que a hipótese dos autos é distinta da decidida no RE n. 848.826/DF, já que este não tratou da “[...] questão relativa à competência para avaliar e julgar a regularidade das contas de convênios com repasse a Estados e Municípios de verbas federais para a consecução de interesses comuns aos entes federativos”⁸⁹⁸.

Assim, entendeu o ministro, com expressa referência ao artigo 71, inciso VI, da CRFB/1988, que “[...] a competência para julgar a retidão das contas referentes ao repasse de verbas federais, por meio de convênios, aos Municípios [...]”⁸⁹⁹ é do TCU. Aliás, esse entendimento não é novo no STF e já havia sido adotado antes do julgamento do RE n. 848.826/DF⁹⁰⁰.

Neste ponto, para melhor compreensão da questão, é importante lançar o olhar sobre alguns dos atos envolvidos nas prestações de contas decorrentes de recursos recebidos por estados ou municípios, a título de transferências intergovernamentais voluntárias, operacionalizadas por meio de convênios. Para ilustrar, tome-se o caso aprecia-

⁸⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar no mandado de segurança n. 35.757 Distrito Federal. Relator: Ministro Edson Fachin. Decisão monocrática, Brasília, 7 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 162, 10 ago. 2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000319360&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 28 fev. 2019. p. 3.

⁸⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar no mandado de segurança n. 35.757 Distrito Federal. Relator: Ministro Edson Fachin. Decisão monocrática, Brasília, 7 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 162, 10 ago. 2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000319360&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 28 fev. 2019. p. 4.

⁹⁰⁰ Cf., por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar no mandado de segurança n. 30.447 Distrito Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli. Decisão monocrática, Brasília, 9 de maio de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 88, 12 maio 2011. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000136974&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 28 fev. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar no mandado de segurança n. 30.444 Santa Catarina. Relator: Ministro Dias Toffoli. Decisão monocrática, Brasília, 17 de outubro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 208, 23 out. 2012. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000170666&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 28 fev. 2019.

do no STF, pelo ministro Edson Fachin, em sede cautelar no MS n. 35.757/DF. Nele, o Departamento Nacional de Obras contra as Secas – concedente – celebrou um convênio com a Prefeitura Municipal de Morada Nova – conveniente –, no Ceará, representada pelo então prefeito Adler Primeiro Damasceno Girão, que tinha por objeto o repasse de recursos da União para a execução de obras de drenagem no município. Após o término da vigência do convênio, a prestação de contas foi enviada, embora com atraso, pela conveniente ao órgão concedente, como previa o ajuste⁹⁰¹.

Observe-se que a prestação de contas do convênio, acertadamente, é realizada perante a parte concedente, sem a participação do TCU. É o que preveem os artigos 59 a 64 da Portaria Interministerial n. 424, de 30 de dezembro de 2016, dos, então, ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda, além da CGU⁹⁰².

Ocorre que o concedente, ao analisar a prestação de contas, apurou que os objetivos do convênio não foram atingidos. Então, tendo constatado prejuízo ao erário federal e identificado o ex-prefeito como responsável, instaurou tomada de contas especial, conforme exigido pelo artigo 8º da Lei Orgânica do TCU. Tanto o relatório do tomador de contas quanto o certificado de auditoria da CGU imputaram ao ex-prefeito a obrigação de ressarcir à União o montante total repassado. Em seguida, a tomada de contas especial foi encaminhada ao TCU para julgamento, na forma exigida pelo artigo 8º, § 2º, de sua Lei Orgânica⁹⁰³.

Até este momento, tudo ocorre em conformidade com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988. O controle interno da Administração Pública federal atuou em conformidade com o estabelecido no artigo 74, da CRFB/1988, e o TCU recebeu a comunicação da irregularidade no exercício de sua função de ouvidoria, prevista no § 1º daquele artigo e tratada na subseção 2.6.2 (p. 132) deste trabalho.

Tratando-se de recursos repassados pela União mediante convênio, o TCU era, indubitavelmente, o tribunal de contas responsável por fiscalizar a sua aplicação, no exercício de sua função fiscalizadora *stricto sensu*, prevista no artigo 71, inciso VI, da

⁹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.158/2015-Primeira Câmara**. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Plenário, Brasília, 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 28 fev. 2019. p. 1.

⁹⁰² BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Portaria Interministerial n. 424, de 30 de dezembro de 2016. Estabelece normas para a execução do estabelecido no Decreto n. 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, revoga a Portaria Interministerial n. 507/MP/MF/CGU, de 24 de novembro de 2011 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLIV, n. 1, Seção 1, p. 25-34, 2 jan. 2017. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/01/2017&jornal=1&pagina=25&totalArquivos=56>. Acesso em: 26 fev. 2019. p. 25.

⁹⁰³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.158/2015-Primeira Câmara**. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Plenário, Brasília, 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 28 fev. 2019. p. 2.

CRFB/1988 e apresentada na subseção 2.6.7.2 (p. 148). Logo, era o agente de *accountability* horizontal habilitado a exercer, sobre os atos relacionados àquele convênio, as competências previstas no artigo 71 da Constituição de 1988.

Após a instrução do processo de tomada de contas especial, o TCU julgou irregulares as contas do ex-prefeito – e, também da empresa contratada para a execução da obra –, condenou-o a pagar, ao concedente, parcela do valor repassado à prefeitura e aplicou-lhe as multas previstas nos artigos 57 e 58, incisos II e III, da Lei Orgânica do TCU⁹⁰⁴. Portanto, o TCU imputou débito ao ex-prefeito no exercício de sua função reintegradora, aplicou as multas no exercício de sua função sancionadora, previstas no artigo 71, inciso VIII e § 3º, da CRFB/1988, e apresentadas na subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho, e julgou as suas contas pretensamente apoiado na parte final do inciso II daquele artigo, segundo o qual compete ao TCU “julgar [...] as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”⁹⁰⁵, avocando sua função judicante, exposta na subseção 2.6.8 (p. 157).

Assim, no caso, o TCU, agência especializada na *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública federal, não simplesmente exerceu a fiscalização de recursos repassados pela União a entes subnacionais – como fazem crer as decisões do TSE indicadas anteriormente nesta subseção –, competência prevista no artigo 71, inciso VI, da CRFB/1988, mas julgou as contas de um chefe de Poder Executivo municipal.

Porém, como exaustivamente apresentado na subseção 3.3.1.2 (p. 251) deste trabalho, nenhum artigo da CRFB/1988 lhe dá essa competência. Por todos os argumentos expostos naquela subseção, a regra especial prevista na combinação dos artigos 31, § 2º, com os artigos 71, inciso I, e 75 da CRFB/1988, afasta a aplicação da regra geral gravada no inciso II de seu artigo 71, impedindo que o TCU, ou qualquer tribunal de contas, possa julgar as contas referentes a ações e omissões de prefeito municipal, como de qualquer governante.

O entendimento vencedor no julgamento do RE n. 848.826/DF pelo STF – de que a dualidade de regimes a que estão sujeitos os julgamentos das contas públicas não é entre contas de governo e contas de gestão, mas entre as contas apresentadas pelos chefes de Poder Executivo e as contas apresentadas por quaisquer outros administradores de dinheiros, bens, e valores públicos – é o único que não conflita com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária definido pela CRFB/1988, inclusive quando os recursos manejados são repassados por outros entes da federação. É que, como se diz nas subseções 3.1.1 (p. 180) e 3.3.1.2 (p. 251) deste trabalho, a condição de cada

⁹⁰⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.158/2015-Primeira Câmara**. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Plenário, Brasília, 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 28 fev. 2019. p. 19-20.

⁹⁰⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

governador e prefeito, como o principal condutor dos negócios públicos no ente da federação em que atua, titular de uma ampla gama de funções políticas e administrativas, impediu que a competência para o julgamento de suas contas fosse distribuída às cortes de contas pelo legislador constituinte, que considerou que elas não deveriam ser julgadas por um órgão puramente técnico da burocracia – ainda que federal –, mas pelos legítimos representantes da população, que saberiam ponderar, adequadamente, o impacto da figura do governante nos rumos regionais e locais e na própria estabilidade na prestação dos serviços públicos.

Aliás, no próprio julgamento do RE 848.826/DF, o ministro Luís Roberto Barroso alertou, *obiter dictum*, que, caso vencesse a tese que efetivamente prevaleceu, o TCU e os tribunais de contas estaduais também estariam impedidos de julgar as contas dos prefeitos ordenadores de despesas, ainda que os recursos fossem, respectivamente, federais ou estaduais. Do mesmo modo, o então ministro Teori Zavascki ponderou que a decisão afetaria também o controle dos recursos repassados às prefeituras mediante convênios⁹⁰⁶.

Na doutrina, da mesma maneira, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes e José de Ribamar Caldas Furtado perceberam que tal decisão do Supremo Tribunal Federal irradiaria efeitos sobre o controle dos recursos federais aplicados pelos entes subnacionais. Assim, enquanto o primeiro lembrou que, prevalecendo a tese que se sagrou vencedora no STF, “[...] também o TCU não mais poderá julgar contas de prefeitos, pelos mesmos fundamentos [...]”⁹⁰⁷, o segundo argumentou que “[...] se os Tribunais de Contas Estaduais estivessem impedidos de julgar contas de gestão de Prefeitos ordenadores de despesa, em razão da natureza do cargo que ocupam, igualmente o Tribunal de Contas da União não poderia fazê-lo”⁹⁰⁸.

Logo, no caso decidido pelo Acórdão n. 1.158/2015, de sua primeira câmara, o TCU efetivamente tinha competência para fiscalizar a aplicação de tais recursos, para aplicar multas e condenar os responsáveis – inclusive o ex-prefeito – a ressarcir os cofres federais o montante do dano apurado, conforme o artigo 71, incisos VI e VIII, da CRFB/1988. Poderia ainda, caso o responsável pelas ações e omissões irregulares não se tratasse de governante de qualquer esfera, julgar irregulares suas contas, conforme

⁹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 9 nov. 2017. p. 42-43; 91-92.

⁹⁰⁷ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: desenvolvimento do processo na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 141-142.

⁹⁰⁸ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&cp=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 14 (Versão digital).

inciso II daquele artigo. Contudo, sendo o caso de responsável que exercia, à época dos fatos, a chefia de Poder Executivo, está afastada a aplicação do referido inciso II, de forma que o TCU não poderia ter julgado as suas contas, competência reservada ao Poder Legislativo do ente no qual o responsável chefiava o Executivo.

Nesse caso, e em todos os que com ele se assemelhem, com vistas a que o governante fosse, eventualmente, alcançado pelos efeitos próprios da rejeição de contas, deveria o TCU comunicar – no exercício de sua função informativa, objeto da subseção 2.6.6 (p. 145) deste trabalho – ao tribunal de contas competente para a elaboração do parecer prévio referente às contas prestadas anualmente pelo chefe de Poder Executivo do ente que recebeu os recursos, para que ele considere tal informação em sua apreciação. Tal solução é a adequada quando se considera todo o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária e confirma as lições de Guillermo O'Donnell e Charles D. Kenney, apresentadas na subseção 1.5.2 (p. 62), a respeito da necessidade de atuação em rede dos agentes de *accountability* horizontal, com vistas à formação de um sistema de *accountability* efetivo.

Vale ressaltar que a questão posta no início desta subseção não se limita aos casos em que a transferência de recursos ocorre por meio dos convênios, mas se estende a outros casos de transferências intergovernamentais. Por exemplo, no caso da aplicação, pelos entes subnacionais, de recursos transferidos fundo a fundo, como os realizados por intermédio dos fundos de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação ou pelos fundos de saúde, o TSE entende que não se aplica o entendimento firmado pelo STF no RE n. 848.826/DF e que a competência para julgamento das contas referentes a tais recursos é das cortes de contas, não dos parlamentos⁹⁰⁹.

Contudo, considerando o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988, especialmente o que estabelecem seus artigos 31, § 2º, 71, incisos I, II e VI, e 75, conclui-se que o instrumento pelo qual se dá a transferência intergovernamental de recursos não influencia a competência para o julgamento de contas. Logo, por decisão do legislador constituinte, conforme todos os argumentos expostos nesta subseção, não somente nos casos de convênios, mas em todos os casos de transferências intergovernamentais de recursos, inclusive nos

⁹⁰⁹ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 89-93 São Paulo**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Plenário, Brasília, 16 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 mar. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 726-21 Minas Gerais. Relatora: Ministra Rosa Weber. Plenário, Brasília, 16 de março de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, n. 72, p. 36, 11 abr. 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 mar. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 450-02 Minas Gerais. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Plenário, Brasília, 29 de junho de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília, n. 161, p. 126-127, 21 ago. 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 7 mar. 2019.

referidos casos decididos pelo TSE, os tribunais de contas não têm competência para julgar as contas de quaisquer chefes de Poder Executivo.

Portanto, seja qual for a origem dos recursos administrados – próprios ou repassados por terceiros –, sempre que a responsabilidade de prestação das contas seja de presidentes da República, governadores de estado ou do DF ou de prefeitos municipais, independentemente de seu conteúdo, a competência para o julgamento é do Legislativo. Determinada corte de contas, definida de acordo com a origem dos recursos, terá competência para fiscalizar a sua aplicação, aplicar multas e até imputar débito aos responsáveis – inclusive quando forem governantes –, condenando-os a ressarcir o erário no montante do dano apurado, conforme o artigo 71, incisos VI e VIII e § 3º, da CRFB/1988, mas não poderá julgar as contas de qualquer governante. Quando julgam as contas desses agentes públicos, as cortes de controle externo violam o sistema constitucional de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública.

Finalmente, é necessário dizer que se aplicam aqui as recomendações de ordem jurídica, dirigidas aos tribunais de contas, registradas no final da subseção 3.3.1.3 (p. 264) deste trabalho, quais sejam: a) deixem de julgar as contas de chefes de Poder Executivo, em qualquer hipótese; b) busquem junto ao Poder Legislativo a reforma dos dispositivos de suas leis orgânicas que lhes atribuam competência para julgar quaisquer contas de governantes, inclusive, para deixar claro que, nos casos em que presidentes da República, governadores ou prefeitos estejam arrolados em conjunto com outros responsáveis, os processos devem ser convertidos em tomadas de contas especiais apenas em relação a estes, mantendo a natureza original em relação aos chefes de Poder Executivo; c) busquem junto ao Poder Legislativo reformas em outros dispositivos de suas leis orgânicas, com o objetivo de esclarecer a possibilidade, como prevê a CRFB/1988, de imputarem débito nas hipóteses de ilegalidade de despesa, fora dos processos de contas; e d) promovam a reforma de seus regimentos internos, naquilo que conflita com a distribuição constitucional de competências entre o Poder Legislativo e as cortes de contas.

Assim, em conjunto com a subseção 3.3.1 (p. 223), esta subseção resolve quaisquer questões referentes à competência para julgamento de contas de chefes de Poder Executivo. Na próxima subseção, e em sua subdivisão, ainda com vistas a definir os exatos contornos da competência dos tribunais de contas para apreciar as contas prestadas pelos governantes, trata-se da competência para julgamento das contas dos dirigentes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, dos ministérios públicos, das defensorias públicas e das cortes de contas.

3.3.3 Contas dos chefes dos demais poderes e dos órgãos independentes

Conforme exposto na subseção 3.3.1 (p. 223) deste trabalho, e em suas subdivisões, pode-se afirmar que há dois regimes aos quais se sujeitam os julgamentos das

contas públicas, mas deve ficar claro que, por força do artigo 71, incisos I e II, combinados com os artigos 75 e 31, § 2º, todos da CRFB/1988, a seleção do regime aplicável a cada julgamento de contas depende unicamente da condição do sujeito passivo de *accountability*. Assim, pelas razões apresentadas na subseção 3.3.1.2 (p. 251), se ele exercer a chefia de Poder Executivo de qualquer esfera da federação, suas contas devem ser julgadas pelo Poder Legislativo, após apreciadas pelo tribunal de contas competente, que deve emitir parecer prévio. Caso o sujeito passivo de *accountability* não seja presidente da República, governador ou prefeito, a própria corte de contas é competente para julgar suas contas.

No caso específico das contas dos dirigentes das casas legislativas, há quem argumente que as cortes de controle externo, como seriam seus órgãos auxiliares, não poderiam ter competência para julgá-las. Na doutrina, Allah Góes defendeu que o tribunal de contas deve “[...] tão somente emitir Parecer Prévio sobre as Contas da Mesa da Câmara, não cabendo a este Órgão o julgamento das Contas do Legislativo”⁹¹⁰. Semelhantemente, no STF, por ocasião do julgamento da ADI n. 849-8, o ministro Marco Aurélio afirmou ser inconciliável a posição das cortes de contas como órgãos auxiliares do Poder Legislativo “[...] e a possibilidade de o órgão auxiliar vir, no campo administrativo, a julgar as contas do próprio órgão a que auxilia”⁹¹¹.

Todavia, o ministro Marco Aurélio foi vencido naquele julgamento e o STF acertadamente entendeu que a competência para julgamento das contas dos dirigentes das casas legislativas é dos tribunais de contas, compreendida que está no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988. A posição do ministro não poderia prevalecer de qualquer modo, pois, como demonstra a subseção 2.5.1 (p. 109) deste trabalho, ao tratar da relação entre os parlamentos e as cortes de contas, estas não estão subordinadas àqueles, antes são órgãos independentes. O entendimento favorável à competência das cortes de controle externo para o julgamento das contas dos presidentes ou das mesas diretoras das casas legislativas, conforme o caso, é firme, também, na jurisprudência do TSE e pode ser observado tanto em julgamentos posteriores à decisão do STF no RE n. 848.826/DF como naqueles ocorridos nos primeiros anos após a promulgação da CRFB/1988⁹¹².

⁹¹⁰ GÓES, Allah. O julgamento das contas municipais. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**, v. 6, n. 15, jan./mar. 2005. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12407>. Acesso em: 25 abr. 2017. p. 3 (Versão digital).

⁹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 849-8 Mato Grosso. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno, Brasília, 11 de fevereiro de 1999. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 76, 23 abr. 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266565>. Acesso em: 1 fev. 2018. p. 56-57.

⁹¹² Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 10.547 Ceará**. Relator: Ministro José Candido. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 1992. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 27 mar. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Recurso especial eleitoral n. 140-75 Bahia. Relator: Ministro Henrique Neves da Silva. Plenário, Brasília, 23 de fevereiro de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral**, Brasília,

Isso ocorre porque, exceto nos casos em que as contas são dos governantes, não tem lugar a aplicação da regra especial prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988. Desse modo, não sendo o caso de contas apresentadas por presidentes da República, governadores de estado ou do DF ou prefeitos municipais, ou de quem lhes façam as vezes, é forçosa a observância da regra geral entalhada no inciso II daquele artigo.

Logo, sob pena de conflitar com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, a legislação infraconstitucional – aí incluídas as constituições estaduais e as leis orgânicas do DF e dos municípios, bem como as leis ordinárias e complementares de todos os níveis federativos – não pode prever a sujeição das contas do chefe do Poder Executivo ao julgamento pelos tribunais de contas, conforme subseção 3.3.1 (p. 223), nem determinar que, para fins de controle externo, os julgamentos das contas de quaisquer outros responsáveis, inclusive os que chefiam os poderes Legislativo e Judiciário, sejam realizados pelo Poder Legislativo, ao invés da corte de contas competente. Em consequência, a legislação não pode estender o conteúdo do parecer prévio, a ser emitido pelas cortes de controle externo, para abranger as contas prestadas por outros responsáveis, que não os governantes.

O legislador infraconstitucional, no entanto, nem sempre tem compreendido o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública e, não raro, tem legislado contra a CRFB/1988. Foi o que ocorreu quando o legislador complementar federal incluiu na LRF o seu artigo 56, assim redigido:

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas⁹¹³.

Observe-se que, segundo o dispositivo transcrito acima, as contas apresentadas pelos presidentes das casas legislativas e dos tribunais judiciais, pelos chefes dos ministérios públicos e, por analogia, pelos defensores públicos gerais receberiam apenas parecer prévio dos tribunais de contas, ao invés de serem julgadas por eles. Com isso, o artigo 56 da LRF vai de encontro ao sistema constitucional de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, na medida em que estenderia a abrangência de aplicação da competência inscrita no inciso I do artigo 71 da CRFB/1988, em detrimento daquela inserida em seu inciso II. Na doutrina, José de

n. 60, p. 132, 27 mar. 2017. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 27 mar. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso ordinário n. 192-33 Paraíba**. Relatora: Ministra Luciana Lóssio. Plenário, Brasília, 30 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 27 mar. 2019.

⁹¹³ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 86, Seção 1, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

Ribamar Caldas Furtado concorda com o entendimento aqui exposto e defendeu a antinomia entre o artigo 56 da LRF e a CRFB/1988⁹¹⁴.

Usou-se o termo “estenderia”, no parágrafo anterior, porque, ao partilhar o entendimento ali exposto, tendo em conta o conflito com o artigo 71, incisos I e II, da CRFB/1988, o STF, em 2007⁹¹⁵, deferiu o pedido cautelar na ADI n. 2.238 e suspendeu os efeitos jurídicos do artigo 56, da LRF, e, em 2019⁹¹⁶, no julgamento das ADI n. 2.238 e n. 2.324, o considerou inconstitucional.

Porém, não foi apenas o legislador federal que alongou, para além daquelas prestadas por governantes, em conflito com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, a competência para o julgamento de contas do Poder Legislativo. A prática inconstitucional, também, pode ser observada nas atividades de parlamentos estaduais, no exercício do poder constituinte decorrente, e municipais, na elaboração das leis orgânicas dos municípios.

A pesquisa mostrou que seis (23%) constituições estaduais preveem o julgamento, pelo Poder Legislativo, de contas de responsáveis que não exercem a chefia de Poder Executivo. O número, ainda, poderia ser maior, caso o STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade⁹¹⁷, não tivesse declarado a inconstitucionalidade de dis-

⁹¹⁴ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 6 (Versão digital).

⁹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.238-5 Distrito Federal. Relator originário: Ministro Ilmar Galvão. Relator para o acórdão: Ministro Carlos Brito. Tribunal Pleno, Brasília, 9 de agosto de 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 172, 12 set. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547193>. Acesso em: 30 maio 2017. p. 210.

⁹¹⁶ Conquanto, especificamente em relação ao *caput* do artigo 56 da LRF, o julgamento tenha sido finalizado no dia 22 de agosto de 2019, até o fechamento deste trabalho seus acórdãos ainda não haviam sido publicados. De qualquer modo, a decisão e seus fundamentos podem ser verificados, respectivamente, nos extratos de julgamento e no vídeo da transmissão da sessão plenária do STF, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão de julgamento na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.238-5 Distrito Federal**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, Brasília, 22 de agosto de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em: 7 nov. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão de julgamento na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.324 Distrito Federal**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, Brasília, 22 de agosto de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1864402>. Acesso em: 7 nov. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RrW0KbpxW>. Acesso em: 7 nov. 2019.

⁹¹⁷ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 849-8 Mato Grosso. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno, Brasília, 11 de fevereiro de 1999. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 76, 23 abr. 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266565>. Acesso em: 1 fev. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.140-5 Roraima. Relator: Ministro Sydney Sanches. Tribunal Pleno, Brasília, 3 de fevereiro de 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 186, 26 set. 2003. Disponível em: <http://>

positivos com semelhante teor em cinco (19%) constituições estaduais. De acordo com a pesquisa, entre tais responsáveis, cujas contas as constituições estaduais visam não submeter ao julgamento dos tribunais de contas, que se limitariam a emitir parecer prévio, encontram-se presidentes ou membros de mesa diretora de assembleias legislativas ou câmaras municipais, presidentes de tribunais de justiça e defensores públicos gerais⁹¹⁸.

Nos municípios, tal conflito com o sistema constitucional de *accountability* é ainda mais disseminado. Considerando os resultados da pesquisa, infere-se, com razoável certeza, que entre 40 e 60% das leis orgânicas de todos os municípios brasileiros atribuem às câmaras municipais a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes, presidentes ou membros de suas mesas diretoras, conforme o caso⁹¹⁹. Para isso, a estratégia é estender a abrangência do parecer prévio apresentado pelas cortes de contas.

Ocorre que, por força do artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, combinado com seus artigos 71, inciso II, e 75, a competência de julgamento de contas das câmaras municipais deve se limitar àquelas apresentadas pelos prefeitos municipais. Desse modo, as contas prestadas pelos dirigentes das câmaras municipais devem ser julgadas definitivamente pelos tribunais de contas.

Pelo exposto nesta subseção, também em relação ao julgamento das contas dos chefes dos demais poderes – que não sejam o Executivo – e dos órgãos independentes,

redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266670. Acesso em: 26 mar. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.779-1 Pernambuco. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, Brasília, 1º de agosto de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 166, 14 set. 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266757>. Acesso em: 22 abr. 2017; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.964-3 Espírito Santo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, Brasília, 4 de setembro de 2014. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 197, 9 out. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6904077>. Acesso em: 26 mar. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.077 Sergipe. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Plenário, Brasília, 16 de novembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 168, 1 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312207844&ext=.pdf>. Acesso em: 3 out. 2019. No caso de Roraima, vale dizer, após o STF julgar inconstitucionais, na ADI n. 1.140-5, em 2003, dispositivos inseridos pela EC n. 2, de 10 de junho de 1994, a Assembleia Legislativa do Estado promulgou a EC n. 16, de 19 de outubro de 2005, que, alterando a redação do artigo 33, inciso III, de sua constituição estadual, novamente coloca sob seu julgamento as contas do presidente do Tribunal de Justiça do Estado, do chefe do Ministério Público do Estado e do Defensor Público-Geral do Estado, cf. RORAIMA. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado de Roraima. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 41, de 17 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.al.rr.leg.br/legislacaoconstituicao-estadual/>. Acesso em: 19 mar. 2019.

⁹¹⁸ Vide o quadro 12 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 684-686.

⁹¹⁹ Vide o quadro 13 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 687-695.

conclui-se que diversos dispositivos, do conjunto normativo referente à *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública no Brasil, estão em franco desacordo com o sistema instituído pela CRFB/1988.

À vista disso, recomenda-se que as cortes de contas examinem as constituições estaduais e leis orgânicas dos entes sujeitos à sua atuação, para identificar quais delas incorrem na inconstitucionalidade apontada nesta subseção, e articulem junto ao Legislativo, desses entes nos quais forem identificados problemas na legislação, com a finalidade de as levar a corrigir os dispositivos que estendam a competência de julgamento de contas das casas legislativas para além daquelas prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

Finalmente, deve-se lembrar que os tribunais de contas, a exemplo dos ministérios públicos e das defensorias públicas, encaixam-se na definição de órgãos independentes, como mostra a subseção 2.5.1 (p. 109). Apesar disso, na medida em que são as agências especializadas de *accountability* horizontal responsáveis pelo julgamento das contas públicas, com exceção daquelas prestadas pelos governantes, a situação das contas de seus próprios dirigentes é particular. Por esse motivo, ao invés de serem objeto da análise efetuada acima, nesta subseção, elas são tratadas, separadamente, na próxima subseção.

3.3.3.1 *Contas dos presidentes dos tribunais de contas*

Acima, na subseção 3.3.3 (p. 281), conclui-se que o legislador infraconstitucional não pode ampliar o conteúdo do parecer prévio, a ser emitido pelas cortes de controle externo, para abranger as contas prestadas por quaisquer outros responsáveis, além dos que exerçam a chefia de Poder Executivo. É que dispositivo com esse teor esvaziaria, em consequência, a sua competência de julgamento de contas, gravada no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988.

Em consequência, alguém poderia crer que as contas dos presidentes dos tribunais de contas, na medida em que não são prestadas por presidentes da República, governadores ou prefeitos, devem ser julgadas pelas próprias instituições que eles dirigem. É o que defende, por exemplo, José de Ribamar Caldas Furtado⁹²⁰. Considerando que o artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, expõe a regra geral de competência para o julgamento de contas, que os dirigentes das cortes de contas não se encaixam na regra especial prevista no inciso I do referido artigo e que não há qualquer outra regra especial prevista na Constituição de 1988 acerca dessa competência, pode-se dizer que esse não seria um erro grosseiro.

⁹²⁰ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Quem julga as contas prestadas pelos administradores dos Tribunais de Contas? **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, a. 9, n. 63, mar. 2007. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=39657>. Acesso em: 29 mar. 2019. p. 1-4 (Versão digital).

Todavia, essa interpretação não é adequada ao sistema constitucional de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Se é certo que, conforme seção 2.6 (p. 128) deste trabalho, os incisos do artigo 71 da CRFB/1988 listam as competências dos tribunais de contas brasileiros, ao interpretá-las, deve-se atentar para a redação de seu *caput* – “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete.”⁹²¹ –, que limita o exercício de tais competências à sua atuação no controle externo.

Ocorre que, como exposto na seção 2.3 (p. 89), o controle externo é aquele exercido por outros órgãos que não integram a estrutura do próprio sujeito passivo da relação de *accountability*. Assim, fosse o caso de as cortes de contas terem competência para julgar as contas de seus dirigentes, não estar-se-ia a tratar de controle externo, mas de controle interno. Nessa condição, não se pode aplicar qualquer das competências arroladas no artigo 71 da CRFB/1988, pois elas tratam de controle externo.

Portanto, considerando os fundamentos do sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, conclui-se que os tribunais de contas não são, nem poderiam ser, competentes para, no exercício do controle externo, julgar as contas de seus presidentes. O problema é que a CRFB/1988 não predeterminou qual órgão seria competente para o julgamento de tais contas.

Ora, se a CRFB/1988, apesar de ter desenhado o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, não definiu qual é a instituição competente para julgar as contas dos presidentes das cortes de contas, cabe ao legislador infraconstitucional suprir a lacuna constitucional. Ao fazê-lo, porém, não poderá legislar de encontro à parcela do sistema expressamente projetada na Constituição, de modo que não poderá atribuir a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes às próprias cortes de controle externo.

Considerando o artigo 24, inciso I, da CRFB/1988, conforme exposto na subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho, em se tratando de matéria de direito financeiro, cabe aos legisladores federais, distritais e estaduais suprir, de forma concorrente, a omissão constitucional. Especificamente no caso dos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, que possuem cortes de contas próprias, persistindo o vácuo legislativo, os legisladores municipais podem legislar suplementarmente.

Como é matéria referente à fiscalização financeira e orçamentária, o legislador federal, a quem cabe editar normas gerais, deve se desincumbir de seu encargo por meio de lei complementar, por força do artigo 163, inciso V, da CRFB/1988. E, de fato, esta norma geral definidora da competência para o julgamento das contas dos dirigentes dos tribunais de contas estava prevista na LRF, norma geral de direito financeiro.

⁹²¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

Da leitura do artigo 56, *caput* e § 2º, combinado com artigo 20, § 2º, inciso II, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, ambos da LRF, verifica-se que o legislador complementar atribuiu ao Poder Legislativo a competência para julgar as contas dos presidentes das cortes de contas. Inclusive, observa-se que tal julgamento deveria ser precedido de parecer prévio, a ser elaborado pela mesma comissão mista permanente a que se refere o artigo 166, § 1º, da CRFB/1988, no caso da União, ou comissão equivalente dos parlamentos subnacionais.

Neste ponto, vale lembrar, conforme apresentado na seção 2.4 (p. 97) deste trabalho, que os parlamentos, historicamente, foram responsáveis por exercer a função de controle, uma vez que foram comissionados pelos cidadãos para, a par de legislar, exercer o controle externo da Administração Pública. Aliás, deve-se recordar, como expõe a seção 2.5 (p. 104), que a criação das agências especializadas de *accountability* horizontal se deu, justamente, em razão da incapacidade daqueles, isoladamente, exercerem um controle externo sistemático e eficiente, tendo em conta o volume, a complexidade e o tecnicismo das atividades exercidas pela Administração Pública atualmente, além do esforço exigido pelas atividades legislativa e política.

Mas, após a criação dos tribunais de contas, as casas legislativas ainda exercem o controle parlamentar direto, inclusive mantêm comissões responsáveis por operacionalizar essas atividades. Nesse contexto, pode-se dizer que a atribuição de competência aos parlamentos para realizar o julgamento das contas dos presidentes das cortes de contas, como pretendeu o legislador ao editar a LRF, seria coerente com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988.

Todavia, como se percebe de sua leitura, o *caput* do artigo 56 da LRF pretendia que as contas dos dirigentes dos tribunais de contas fossem incluídas, ao arrepio da CRFB/1988 e em conjunto com as dos demais chefes de Poder e dirigentes de órgãos independentes, naquelas prestadas pelos governantes. Desse modo, como exposto na subseção 3.3.3 (p. 281), o STF, no julgamento das ADI n. 2.238 e n. 2.324, considerou o referido dispositivo inconstitucional.

Por outro lado, o artigo 56, § 2º, cuja constitucionalidade também foi analisada no referido julgamento, foi considerado constitucional pelo STF. Desse modo, no momento, embora não haja norma geral – considerada válida, pela suprema corte – que defina, clara e expressamente, a instituição competente para o julgamento das contas dos presidentes das cortes de controle externo, há uma que determina que tal julgamento deve ser precedido de parecer prévio, a ser elaborado pela CMO, no caso da União, ou comissão equivalente das casas legislativas subnacionais.

Observe-se que, no julgamento das ADI n. 2.238 e n. 2.324, o relator, ministro Alexandre de Moraes⁹²², afirmou que, com o afastamento do *caput* do artigo 56 do

⁹²² Embora, até o fechamento desta subseção, seus acórdãos ainda não houvessem sido publicados, pode-se verificar a fala do ministro, sobre esse ponto específico, a partir do vigésimo oitavo minuto do vídeo da

sistema jurídico e a manutenção do seu § 2º, as contas dos presidentes das cortes de contas devem ser julgadas pelas próprias instituições por eles dirigidas, após a emissão de pareceres prévios pelas referidas comissões parlamentares. Há, porém, dois problemas nessa interpretação.

Primeiro – e principalmente –, como se afirma acima nesta subseção, o julgamento, pelos tribunais de contas, das contas prestadas por seus presidentes, não é controle externo, mas interno, pois seria realizado por órgão a cuja estrutura pertence o sujeito passivo da relação de *accountability*. Essa razão é suficiente para afastar a competência prevista no artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, uma vez que seu *caput* a limita ao exercício do controle externo.

O segundo problema é estrutural. Mediante exame do sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, percebe-se que o parecer prévio somente é exigido quando a instituição competente para o julgamento não detém, ela própria, expertise técnica – é o caso do Poder Legislativo, competente para julgar as contas prestadas pelos governantes –, justamente com a finalidade de oferecer subsídios técnicos à decisão a ser tomada. Por conseguinte, se as cortes de contas são competentes para julgar as contas de seus dirigentes, não há sentido em exigir qualquer parecer prévio, uma vez que elas são agências especializadas na *accountability* financeira e orçamentária.

Portanto, a interpretação, segundo a qual, os tribunais de contas devem ser competentes para julgar as contas de seus presidentes, após a emissão de pareceres prévios pela CMO, ou equivalente comissão parlamentar subnacional, não é adequada ao sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988.

No caso das contas dos presidentes do TCU, a inconstitucionalidade do artigo 56, *caput*, da LRF, de certo modo, pode ser suprida pelo artigo 90 de sua Lei Orgânica, de acordo com o qual “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Tribunal de Contas da União será exercida pelo Congresso Nacional, na forma definida no seu regimento comum”⁹²³. Assim, considerando o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, em seu conjunto, é possível interpretar que o Congresso Nacional é competente para julgar as contas dos dirigentes do TCU, devendo tal julgamento ser precedido da emissão de parecer prévio pela CMO. Tais contas, não é demais destacar, são diversas e devem ser julgadas separadamente das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

transmissão da sessão plenária, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RrW0KbppXw>. Acesso em: 7 nov. 2019.

⁹²³ BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

Contudo, o regimento comum do Congresso Nacional não trata da *accountability* financeira e orçamentária do TCU⁹²⁴. Em contrapartida, o TCU tem avocado para si a competência do Congresso Nacional para julgar as contas de seus dirigentes, como se nota em sua normatização interna⁹²⁵ e jurisprudência⁹²⁶.

Observe-se que, ao julgar as contas de seus presidentes sem ter competência para tanto, o TCU viola o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988. Com isso, sendo ele um dos atores desse sistema, contribui para o seu enfraquecimento.

Desviando o olhar da União, onde a lei federal – não nacional – supre a lacuna constitucional, constata-se que persiste, em relação aos entes subnacionais, uma situação singular. Enquanto o § 2º do artigo 56 da LRF atribui às comissões parlamentares que tratam do orçamento e da fiscalização financeira e orçamentária a competência para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas dos dirigentes das cortes de contas, atualmente, não há norma geral, produzindo efeitos, que estabeleça a competência para julgar tais contas.

Nesse contexto, como antecipa a subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho, tendo em vista o conteúdo dos parágrafos 3º e 4º do artigo 24 da CRFB/1988, os estados po-

⁹²⁴ BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução n. 1, de 1970-CN**. Regimento comum. Texto consolidado até janeiro de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/documents/59501/97171143/RCCN.pdf/>. Acesso em: 16 nov. 2019.

⁹²⁵ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 156, de 30 de novembro de 2016**. Dispõe sobre a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão as contas de 2016 julgadas pelo Tribunal e especifica a forma, os prazos e os conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que comporão os processos de contas, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63/2010. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 29 mar. 2019; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 163, de 6 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão as contas de 2017 julgadas pelo Tribunal e especifica a forma, os prazos e os conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que comporão os processos de contas, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 29 mar. 2019; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 172, de 12 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão as contas de 2018 julgadas pelo Tribunal e especifica a forma, os prazos e os conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que comporão os processos de contas, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 29 mar. 2019.

⁹²⁶ Cf., por exemplo, BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.875/2016-Segunda Câmara**. Relatora: Ministra Ana Arraes. Segunda Câmara, Brasília, 23 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 29 mar. 2019; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 961/2017 – Plenário**. Relatora: Ministra Ana Arraes. Plenário, Brasília, 17 de maio de 2017. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 29 mar. 2019; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 9.564/2017 – Primeira Câmara**. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Segunda Câmara, Brasília, 10 de outubro de 2017. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 29 mar. 2019.

dem legislar plenamente – desde que não violem o sistema de *accountability* financeira e orçamentária –, atendendo a suas necessidades normativas até a eventual superveniência de lei federal válida sobre a matéria. Caso a legislação estadual não supra completamente a lacuna, considerando a especificidade de terem tribunais de contas próprios, também os municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo podem estabelecer a instituição competente para julgar as contas dos presidentes de suas cortes de contas.

Como mostrou a pesquisa, os entes nacionais efetivamente lançaram mão de sua competência concorrente – ou suplementar, conforme o caso – e, na ausência de norma geral nacional, estabeleceram, cada um em seu âmbito de atuação, quais são os órgãos que detêm a competência para julgamento das contas dos dirigentes de suas respectivas cortes de controle externo. Verificou-se que, segundo o conjunto normativo atual, a respectiva casa legislativa é competente para julgar as contas dos dirigentes do TC-DF, de vinte e três (88%) tribunais de contas de estado e das duas (100%) cortes de contas municipais⁹²⁷.

Deve-se registrar que algumas das disposições que distribuíram aos parlamentos a competência para julgar as contas dos presidentes dos tribunais de contas tiveram sua constitucionalidade desafiada perante o STF. Na ADI n. 1.779-1⁹²⁸, o artigo 14 da constituição pernambucana, que dava à casa legislativa estadual competência para “julgar as contas do Tribunal de Contas do Estado”⁹²⁹ foi considerado inconstitucional pelo STF, mas deve-se considerar que o dispositivo dava à casa legislativa competência para julgar, também, as contas do Tribunal de Justiça, o que é evidentemente inconstitucional, conforme subseção 3.3.3 (p. 281) deste trabalho.

Mais tarde, a suprema corte teve oportunidade de decidir, especificamente, a questão da constitucionalidade de se atribuir aos parlamentos a competência para julgar as contas dos dirigentes das cortes de controle externo. Assim, nas ADI n. 1.175-8 e n. 2.597-0, considerou constitucional dispositivos que atribuía a casas legislativas a competência para julgar contas referentes à administração de tribunais de contas⁹³⁰.

⁹²⁷ Vide o quadro 14 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 696-699.

⁹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.779-1 Pernambuco. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, Brasília, 1º de agosto de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 166, 14 set. 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266757>. Acesso em: 22 abr. 2017.

⁹²⁹ PERNAMBUCO. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado de Pernambuco. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 44, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx?tiponorma=12&numero=1989&complemento=0&ano=1989&tipo=>. Acesso em: 19 mar. 2019.

⁹³⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.175-8 Distrito Federal. Relator originário: Ministro Carlos Velloso. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 4 de agosto de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 242, 19 dez. 2006. Disponível em:

•• *Contas dos governantes*

É importante ressaltar que, para que seja constitucional, a legislação não pode pretender estender a abrangência do julgamento pelo Poder Legislativo das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. As contas dos dirigentes das cortes de contas não compõem – embora nelas se consolidem – as contas dos governantes, são diferentes e devem ser julgadas desassociadas daquelas.

Na pesquisa, verificou-se, também, que a legislação de três (12%) estados atribui aos próprios tribunais de contas de estado a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes⁹³¹. Tal situação, conforme exposto acima nesta subseção, é contrária ao sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Neste ponto, é importante esclarecer que a situação dos três estados que possuem TCM é particular. Observe-se que não há lacuna constitucional em relação à competência para o julgamento das contas de seus dirigentes. Como os tribunais de contas dos municípios de estado são órgãos estaduais diversos dos TCE desses estados, por força do artigo 71, inciso II, combinado com o artigo 75, ambos da CRFB/1988, compete a estes julgar as contas daqueles. Neste caso, há efetivamente controle externo.

Em dois (67%) estados, conforme apresentou a pesquisa, a legislação vigente atribui ao TCE a competência para julgar as contas dos dirigentes dos tribunais de contas dos municípios do estado. No outro (33%), porém, a constituição estadual estabelece que compete à assembleia legislativa julgar as contas prestadas pelos presidentes do TCM.

Este é mais um ponto no qual, dentro do conjunto normativo brasileiro, há violação ao sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária. Nesse sentido, na ocasião em que decidiu tal questão, o STF declarou inconstitucional trecho da Constituição do Estado do Pará que atribuía à assembleia a competência para julgar as contas referentes à administração do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM-PA)⁹³².

Pelo exposto, o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública não admite que as cortes de contas sejam competentes para

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=395692>. Acesso em: 29 mar. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.597-0 Pará. Relator originário: Ministro Nelson Jobim. Relator para o acórdão: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno, Brasília, 4 de agosto de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 159, 17 ago. 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479138>. Acesso em: 29 mar. 2019.

⁹³¹ Vide o quadro 14 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 696-699.

⁹³² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 687-8 Pará. Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, Brasília, 2 de fevereiro de 1995. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 30, 10 fev. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266491>. Acesso em: 29 mar. 2019.

julgar, no exercício de controle externo, as contas prestadas por seus presidentes. Portanto, a legislação interna do TCU e a legislação estadual, que atribuem aos tribunais de contas tal competência, violam a CRFB/1988. Por outro lado, a competência para julgar as contas dos dirigentes dos tribunais de contas dos municípios de determinado estado é do TCE daquele estado, de forma que a constituição estadual que atribui à assembleia legislativa tal competência, também, viola a Constituição de 1988.

Assim, recomenda-se ao Congresso Nacional que, em substituição ao *caput* do artigo 56 da LRF, estabeleça norma geral, veiculada por intermédio de lei complementar, para definir a instituição competente para julgar as contas prestadas pelos presidentes dos tribunais de contas. Paralelamente, deve o Congresso Nacional regulamentar a forma como exercerá a fiscalização financeira e orçamentária, inclusive o julgamento das contas dos presidentes do Tribunal de Contas da União. O TCU, por sua vez, deve se eximir de julgar as contas prestadas por seus dirigentes.

Às assembleias legislativas daqueles estados que atribuem às próprias cortes de contas a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes recomenda-se que reformem a legislação estadual, para definir outro órgão competente, de modo que haja controle externo. Recomenda-se, também, à casa legislativa do estado, cuja constituição a indica como competente para julgar as contas prestadas pelo presidente do TCM, que emende tal constituição para prever, em conformidade com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, que tal competência é do TCE.

Desse modo, esta subseção encerra a discussão, iniciada na subseção 3.3.3 (p. 281), sobre a competência para o julgamento das contas dos dirigentes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, dos ministérios públicos, das defensorias públicas e das cortes de contas. A subseção seguinte, por sua vez, trata da competência para o julgamento das contas dos interventores, se deve ser das casas legislativas ou dos tribunais de contas e se deve ser exercida pelas instituições do ente interventor ou daquele que sofre a intervenção.

3.3.4 Contas dos interventores

Nos casos excepcionais nos quais, com fundamento em alguma das hipóteses previstas nos artigos 34 e 35 da CRFB/1988 – o rol é taxativo⁹³³ –, um ente da federação decide intervir em outro, a amplitude, o prazo e as condições de execução devem ser especificadas no decreto de intervenção, conforme estabelece o artigo 36, § 1º, da CRFB/1988. Por força dessa norma, sempre que for necessária a indicação de um agente público para liderar a intervenção, o decreto deve, também, nomear o interventor.

⁹³³ Cf. KROL, Heloísa da Silva. Considerações sobre a ação direta interventiva e a proteção dos direitos fundamentais. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 6, n. 24, p. 87-96, abr./jun. 2005. p. 87-88; e CONTIPELLI, Ernani; MATSUSHITA, Thiago. Intervenção no federalismo brasileiro e princípio da proporcionalidade. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC**, Belo Horizonte, a. 7, n. 27, p. 719-732, set./dez. 2013. p. 722; 725.

Como esclarece Enrique Ricardo Lewandowski, “[...] as atribuições do interventor variam de conformidade com a amplitude, o prazo e as condições da intervenção [...]”⁹³⁴. Tais atribuições, segundo Fávila Ribeiro⁹³⁵, não precisam mais se limitar apenas a atos de conservação – como defendia Ernesto Leme⁹³⁶ –, podendo o interventor, nas condições estipuladas no decreto, praticar todos os atos necessários e suficientes para retornar o ente federado à normalidade institucional. Deve-se atentar, assim, conforme destaca Telma de Freitas Fontes, que “A atuação do interventor não é ilimitada, devendo ater-se aos parâmetros de atuação que lhe foram impostos pelo decreto interventivo [...]”⁹³⁷.

Assim, no caso clássico de intervenção integral de um ente da federação no Poder Executivo de outro, com o afastamento do governador ou prefeito, conforme o caso, o interventor, ao substituir o governante, exerce, nos termos do decreto interventivo, as competências, ordinariamente, cabíveis ao substituído, tratadas na seção 3.1 (p. 166), e em sua subseção. Foi o que ocorreu, por exemplo, na intervenção federal no estado de Roraima, decretada pelo Decreto n. 9.602, de 8 de dezembro de 2018, cujo artigo 3º determinou que “As atribuições do Interventor são aquelas previstas para o Governador do Estado de Roraima”⁹³⁸.

Por outro lado, se o decreto limitar a intervenção a uma ou mais áreas do governo, sem afastar totalmente o governante de suas funções, o interventor substituirá o governador ou prefeito, conforme o caso, apenas naquelas áreas. Desse modo, exercerá as funções, ordinariamente, cabíveis ao chefe do Poder Executivo, especificamente relacionadas com a área objeto da intervenção. Exemplo de intervenção parcial foi aquela realizada pela União, no estado do Rio de Janeiro, limitada à área de segurança pública. Nela, de acordo com o artigo 3º do Decreto n. 9.288, de 16 de fevereiro de 2018, “As atribuições do Interventor são aquelas previstas no art. 145 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro necessárias às ações de segurança pública, previstas no Título V da Constituição do Estado do Rio de Janeiro”⁹³⁹.

⁹³⁴ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 135-136.

⁹³⁵ RIBEIRO, Fávila. **A intervenção federal nos estados**. Fortaleza: Editora Jurídica, 1960. p. 97.

⁹³⁶ LEME, Ernesto. **A intervenção federal nos estados**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1930. p. 206.

⁹³⁷ FONTES, Telma de Freitas. **A intervenção estadual no município no direito brasileiro**. 2001. 414 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. f. 340.

⁹³⁸ BRASIL. Decreto n. 9.602, de 8 de dezembro de 2018. Decreta intervenção federal no Estado de Roraima com o objetivo de pôr termo a grave comprometimento da ordem pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 236, Seção 1, p. 1, 10 dez. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9602.htm. Acesso em: 3 abr. 2019.

⁹³⁹ BRASIL. Decreto n. 9.288, de 16 de fevereiro de 2018. Decreta intervenção federal no Estado do Rio de Janeiro com o objetivo de pôr termo ao grave comprometimento da ordem pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CLV, n. 32-A, Seção 1, p. 1, 16 fev. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Decreto/D9288.htm. Acesso em: 3 abr. 2019.

Seja a intervenção integral ou parcial, na medida em que exercerem as atribuições, ordinariamente, cabíveis a chefes de Poder Executivo – não por delegação deste, mas pela utilização da extrema medida constitucional –, especialmente desempenhando seu papel na execução do orçamento público, os interventores sujeitam-se às condições de prestação de contas que o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído na CRFB/1988, estabelece para os governantes. Logo, no caso de intervenção federal em estado ou no DF, o interventor deve prestar contas de sua gestão financeira e orçamentária da Administração Pública como se fosse governador. Enquanto na intervenção federal ou estadual em município, deve prestar contas como se prefeito fosse.

Pelo exposto, como a CRFB/1988 não cuidou expressamente da prestação de contas dos interventores, é papel do legislador federal estabelecer normas gerais atinentes ao ponto, tendo em conta ser matéria de direito financeiro, sujeita à legislação concorrente, por força do artigo 24, inciso I, da CRFB/1988, como expõe a subseção 2.5.4 (p. 121). Contudo, até o momento, ele não se desincumbiu dessa função, de forma que a Lei n. 4.320/1964 e a LRF não tocam no assunto.

Do mesmo modo, no âmbito da União, nem a Lei Orgânica do TCU, nem o seu regimento interno⁹⁴⁰, referem-se à prestação de contas dos interventores. Apesar disso, considerando todo o sistema de *accountability*, pode-se afirmar que, no caso de intervenção federal, o interventor nomeado mediante decreto pelo presidente da República deve prestar contas, anualmente, de sua atuação na gestão financeira e orçamentária, e o deve fazer perante a casa legislativa do estado, DF ou município, conforme o caso, que deve julgar suas contas considerando parecer prévio emitido pelo respectivo tribunal de contas.

No âmbito estadual, diferentemente, a maioria das constituições estaduais tratam da questão. Como apresentou a pesquisa, em vinte (77%) estados se estabelece, expressamente, o órgão ao qual o interventor, indicado pelo governador para liderar a intervenção em determinado município, deve prestar contas. Em quatorze (54%), a constituição estadual, acertadamente, determina que o interventor municipal deve prestar contas à câmara do município que sofre a intervenção, com emissão de parecer prévio da corte de contas competente para o controle externo daquele município, nas mesmas condições estabelecidas para o prefeito municipal afastado de suas atribuições⁹⁴¹.

⁹⁴⁰ Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

⁹⁴¹ Vide o quadro 15 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 700-701.

Em seis (23%) estados, todavia, previu-se que o interventor municipal deve prestar contas à assembleia legislativa, cabendo ao tribunal de contas do estado emitir parecer prévio sobre elas. Ocorre que essa solução, na medida em que afasta o Poder Legislativo municipal da função de controle que lhe cabe exercer, descrita na seção 2.4 (p. 97) deste trabalho, não se coaduna com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988.

Em qualquer caso, deve-se ter em mente que, como expõe a subseção 3.2.1 (p. 185), as prestações de contas devem ser apresentadas pelo chefe de Poder Executivo que esteja no exercício do cargo no momento em que as contas devam ser prestadas, independentemente de ele ter sido o responsável pelo governo no exercício ao qual as contas se referem. Assim, se no momento em que as contas devam ser prestadas, o ente federado estiver sob intervenção, o interventor deve ser o responsável por apresentar as contas referentes ao exercício anterior, tenha ou não a intervenção se iniciado naquele período. Caso a intervenção seja parcial, o interventor somente deve participar da apresentação das contas caso a intervenção abranja área responsável pela sua preparação, como aquelas responsáveis pelos registros contábeis ou pelo controle interno.

Além disso, conforme se conclui na subseção 3.2.3 (p. 194), a prestação de contas referente ao chefe do Poder Executivo é anual, de forma que não se permite ao legislador infraconstitucional criar hipóteses específicas que demandem a apresentação de contas referentes a períodos inferiores a um ano, ainda que haja interrupção do mandato no meio do exercício financeiro e substituição do governante. Logo, em relação à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, também não pode o legislador prever uma apresentação de contas extemporânea para as hipóteses de intervenção de um ente da federação em outro. Todavia, deve ficar claro, pode o legislador exigir especificamente do interventor, paralelamente à prestação de contas anual a ser apresentada pelo chefe de Poder Executivo, ou por quem lhe faça as vezes, outras formas de *accountability*, inclusive política.

Deve-se, ainda, recordar que, na data fixada para a sua apresentação, as contas dos chefes de Poder Executivo, substituídos e substitutos, devem ser apresentadas conjuntamente, contendo, por um lado, apenas uma versão dos balanços e demais demonstrativos contábeis, que devem se referir a todo o exercício financeiro, cuja responsabilidade, por sua fidedignidade para com a realidade, recai sobre aquele que encerrar o ano exercendo as atribuições de governante, mas, por outro lado, observada a individualização da responsabilidade pela execução dos orçamentos e pelo relatório do controle interno, de acordo com o período em que cada agente exerceu a chefia do Executivo, consoante com o estatuído na subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho. Por conseguinte, tanto nos casos em que a intervenção ocorrer quanto naqueles em que ela se encerrar, no meio do exercício financeiro, as contas do interventor devem ser prestadas conjuntamente com as contas do governante afastado. Nos casos em que a intervenção for parcial, a individualização de responsabilidades entre o chefe do Poder

Executivo e o interventor, na prestação de contas, deve refletir a divisão de atribuições resultante do decreto interventivo.

Pelo exposto nesta subseção, percebe-se que, também em relação às prestações de contas dos interventores, há, dentro do conjunto normativo brasileiro, violação ao sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública. Para extinguir essa mácula, recomenda-se ao Congresso Nacional que estabeleça norma geral, veiculada por intermédio de lei complementar, para definir que o julgamento das contas de cada interventor deve ser realizado pelo mesmo órgão e nas mesmas condições em que se realizariam para o chefe do Poder Executivo por ele substituído. Também é recomendável que as casas legislativas dos estados nos quais as constituições estaduais preveem que os interventores de município devem prestar contas a elas as emendem para prever que tais contas sejam prestadas perante as câmaras dos municípios que sofrerem intervenção estadual, sendo por elas julgadas após a emissão de pareceres prévios pelos tribunais de contas competentes para o exercício da *accountability* nesses municípios.

Dessa forma, esta subseção encerra as discussões sobre a competência para o julgamento de contas que moldam os contornos da atribuição das cortes de controle externo para apreciar as contas prestadas pelos governantes. Em seguida, na próxima seção, trata-se, justamente, dessa apreciação e da emissão dos pareceres prévios pelos tribunais de contas.

3.4 APRECIÇÃO DAS CONTAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Anualmente, nos prazos definidos pela CRFB/1988, pelas constituições estaduais, pelas leis orgânicas municipais e pelas leis orgânicas das cortes de contas, conforme o caso, os chefes de Poder Executivo que estiverem em exercício no termo desses prazos devem apresentar as contas referentes ao exercício anterior, da gestão financeira e orçamentária a seu encargo, conforme as subseções 3.2.3 (p. 194) e 3.2.1 (p. 185) deste trabalho. Caso eles não se desincumbam dessa responsabilidade, as contas devem ser tomadas pela casa legislativa competente, de acordo com a subseção 3.2.5 (p. 213).

De qualquer modo, como definido na subseção 3.2.2 (p. 188), as contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais devem chegar aos tribunais de contas competentes, com o conteúdo discriminado na subseção 3.2.4 (p. 198). Então, ao receber as contas anuais dos chefes de Poder Executivo, as cortes de controle externo, por força do artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, combinado com seus artigos 75 e 31, § 2º, devem apreciá-las e emitir pareceres prévios a seu respeito.

O sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública exige que tal apreciação tenha caráter puramente técnico, não político. Isso é coerente com o papel, desempenhado no Brasil pelas cortes de contas, de agências de *accountability* horizontal especializadas na fiscalização financeira e orça-

mentária, que exercem o controle externo precipuamente técnico da Administração Pública, como exposto na subseção 2.5.3 (p. 116) deste trabalho.

Tal natureza técnica do parecer prévio é questão pacífica na doutrina⁹⁴². Conquanto seja verdadeiro que as questões políticas são inafastáveis do julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, elas devem ser deixadas a cargo do Poder Legislativo⁹⁴³ – não foi sem motivos que a CRFB/1988 preservou a competência para julgar as contas dos governantes no âmbito dos parlamentos. Assim, a apreciação realizada pelas cortes de controle externo não deve realizar juízos políticos, nem invadir o mérito das escolhas políticas.

Nesse sentido, Bruno Mitsuo Nagata destaca que as cortes de contas devem ter a preocupação institucional de preservar a discricionariedade política, que seu juízo “[...] não se presta a contraditar as prioridades e as finalidades que a despesa quer alcançar, mas sim se os atos que lhe promoveram a execução pautaram-se pela correção proposta pelo ordenamento jurídico”⁹⁴⁴. Os tribunais de contas, por meio do parecer prévio, devem dotar a casa legislativa competente das informações necessárias para o que julgamento seja realizado com suficiente conhecimento da administração financeira e orçamentária do ente.

Se a natureza do parecer prévio está já suficientemente esclarecida na doutrina, não se pode dizer o mesmo em relação a uma série de outras questões envolvidas na apreciação das contas prestadas por presidentes da República, governadores e prefeitos.

⁹⁴² Cf. ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. O parecer prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 77, n. 4, p. 53-75, out./dez. 2010. p. 58; NUNES, Márcio Bessa. Contas de governo e contas de gestão. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 78-89, set. 2011. p. 3 (Versão digital); NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 81-82; IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das decisões políticas: a construção da gestão pública de qualidade. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 18, n. 97, p. 199-206, maio/jun. 2016. p. 200; NARDES, João Augusto Ribeiro. Contas de governo de 2014 – Um marco nos 15 anos da LRF. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 3, n. 1, p. 121-140, dez. 2016. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=246709>. Acesso em: 9 out. 2019. p. 15 (Versão digital); e AZEREDO, Renato Luís Bordin de. Análise da natureza jurídica dos tribunais de contas e distinção entre contas de governo e contas de gestão. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidades fiscais**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 238.

⁹⁴³ A respeito da natureza jurídica da decisão do Poder Legislativo que julga as contas prestadas por chefes de Poder Executivo, cf. SANTIAGO, Marta Cristina Jesus. A natureza jurídica da decisão do parlamento que julga as contas anuais do chefe do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente da rejeição das contas no sistema presidencialista brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, v. 12, n. 46, p. 149-176, jul./set. 2014.

⁹⁴⁴ NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. f. 166; 172.

Assim, o objeto, o objetivo e os critérios dessa apreciação⁹⁴⁵, o procedimento pelo qual ela se desenvolve dentro das cortes de controle externo, os agentes públicos que dela participam, o parecer prévio como seu produto final, o prazo no qual ele deve ser emitido e a possibilidade de participação do chefe do Poder Executivo na sua formação ou impugnação são os assuntos tratados nas subseções seguintes desta seção.

3.4.1 Objeto, objetivo e critérios da apreciação

Segundo José Mauricio Conti⁹⁴⁶, na apreciação das contas, espera-se que a análise das cortes de controle externo tenha visão macro, cuja abrangência não se limite aos seus aspectos financeiros, mas englobe a gestão em sua totalidade. Luiz Henrique Lima⁹⁴⁷ e Arlindo Rocha Carvalho⁹⁴⁸ relacionam tal apreciação, respectivamente, com a avaliação de macro resultados e com o alcance das políticas públicas. Semelhantemente, Juliana Silva Rodrigues e Julianna Vasconcelos de Alcântara falam em investigação dos “resultados globais anuais do exercício”⁹⁴⁹.

Sem contradizê-los, é necessário ter em mente que a função consultiva das cortes de contas, no exercício da qual elas emitem os pareceres prévios, encaixa-se no contexto maior do sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, projetado na CRFB/1988. Desse modo, as justificáveis expectativas pela abrangência da avaliação realizada não podem relegar a apreciação da gestão financeira e orçamentária a segundo plano. Há espaço para enriquecimento do conteúdo do parecer prévio, com fortalecimento de sua posição como instrumento de *accountability*, sem se descuidar da apreciação profissional qualificada das contas prestadas pelos governantes.

⁹⁴⁵ Por objeto e critério, entende-se, respectivamente, a “[...] informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios” e “[...] as referências usadas para avaliar o objeto”, cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. INTOSAI Standards. **ISSAI 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público**, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 6.

⁹⁴⁶ CONTI, José Mauricio. Julgamento do TCU que reprovou as contas do governo entrou para a história do direito financeiro. 20 out. 2015. In: **Levando o direito financeiro a sério: a luta continua**. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. Disponível em: <https://www.blucher.com.br/livro/detalhes/levando-o-direito-financeiro-a-serio-1541>. Acesso em: 10 out. 2019. p. 337.

⁹⁴⁷ LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 109.

⁹⁴⁸ ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 901-926, 2013. p. 906.

⁹⁴⁹ RODRIGUES, Juliana Silva; ALCÂNTARA, Julianna Vasconcelos de. A competência dos tribunais de contas estaduais acerca do julgamento das contas dos prefeitos que exercem a função de ordenadores de despesa. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 1, p. 46-68, jan./jun. 2013. DOI: 10.32586/rcda.v11i1.256. p. 53.

Posto isso, a análise da doutrina específica permite concluir que a questão acerca do que deve ser objeto de apreciação dos tribunais de contas, para emissão do parecer prévio sobre as contas anualmente prestadas pelos chefes de Poder Executivo, praticamente só é abordada nos trabalhos daqueles que defendem a dualidade de regimes jurídicos entre contas de governo e contas de gestão. Como exposto nas subseções 3.3.1 (p. 223) e 3.3.1.1 (p. 227) deste trabalho, a preocupação deles com o tema se deve, principalmente, à sua necessidade de diferenciar o que seria objeto do parecer prévio daquilo que seria efetivamente julgado pelas cortes de contas.

Assim, conforme Leandro Maciel do Nascimento, deve ser apreciada a capacidade do chefe de Poder Executivo “[...] estabelecer metas e prioridades, fornecer os meios e cobrar os resultados de seus subordinados”⁹⁵⁰. Segundo José de Ribamar Caldas Furtado, o foco da apreciação deve ser a “[...] conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas na concepção das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) [...]”⁹⁵¹.

As conclusões desses autores, em linhas gerais, podem ser aproveitadas, pois tudo o que eles afirmam ser objeto da apreciação dos tribunais de contas, no exercício da competência que lhes é atribuída pelo artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, efetivamente deve ser considerado por ocasião da emissão de parecer prévio. A diferença, em relação à abrangência do objeto da apreciação efetivamente exigida pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, está naquelas ações e omissões de responsabilidade do chefe de Poder Executivo que, segundo a doutrina da dualidade entre contas de governo e de gestão, não deveriam fazer parte da apreciação das primeiras.

Caso se adotasse o entendimento daquela doutrina, esta subseção possivelmente teria dificuldades para encaixar determinadas ações ou omissões dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais como objeto, ou não, das ditas contas de governo. É que há uma zona cinzenta, na qual não é simples ou indiscutível a classificação das atividades dos governantes como típicas de governo ou de gestão.

Contudo, na medida em que o critério que considera o conteúdo das contas, se de governo ou de gestão, como relevante para definir o regime jurídico aplicável ao seu julgamento, conforme se conclui na subseção 3.3.1.2 (p. 251), não é adotado pelo texto constitucional, as dificuldades indicadas no parágrafo anterior desaparecem. É que, como se explica naquela subseção, o critério definido pelo constituinte é o cargo ocupado

⁹⁵⁰ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 80.

⁹⁵¹ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 9-10 (Versão digital).

por quem tem a responsabilidade de prestar as contas, de modo que sempre que esta recaia sobre chefes de Poder Executivo, o de quem lhes façam as vezes, independentemente de seu conteúdo, a competência para o julgamento é do Poder Legislativo, com auxílio das cortes de controle externo, que devem emitir pareceres prévios sobre tais contas.

Na verdade, ao dirimir as controvérsias sobre a competência para o julgamento de contas, a seção 3.3 (p. 222) resolveu, a reboque, boa parte das questões que poderiam surgir sobre o objeto da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo. Dessa forma, são objeto da apreciação que os tribunais de contas realizam, com fundamento no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, todas as ações e omissões dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais, desde que referentes à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, independentemente de serem relativas a atividades típicas de governantes.

Por conseguinte, não é desarrazoado dizer que o objeto mínimo da apreciação dos tribunais de contas é definido nas seções anteriores deste trabalho. Por óbvio, esse objeto mínimo contém os documentos e as informações que devem integrar a prestação de contas, cuja apresentação anual é exigida dos chefes de Poder Executivo, conforme exposto na subseção 3.2.4 (p. 198), pois não faria sentido requerer deles algo que não seria analisado.

Além desses documentos e informações apresentados pelos governantes, todas as vezes que, no exercício de sua função fiscalizadora – tratada na subseção 2.6.7 (p. 146) deste trabalho –, as cortes de controle externo verifiquem a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou qualquer outra irregularidade em razão da qual haja prejuízo ao erário, decorrente da atuação de chefe de Executivo, tais achados devem, obrigatoriamente, ser por elas considerados no exercício de sua função consultiva, observada a correspondência do exercício financeiro. Já que os tribunais de contas não têm competência para julgar as contas dos presidentes da República, governadores e prefeitos que ordenem despesas, como se conclui na subseção 3.3.1 (p. 223), incluir tais achados no objeto mínimo de sua apreciação é o modo adequado ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública de fazer com que tais irregularidades graves cheguem ao conhecimento das casas legislativas competentes para o seu julgamento.

Em todos os níveis da federação, como mostra a subseção 3.2.4 (p. 198), a legislação costuma dividir as informações e documentos que devem ser apresentados pelos governantes em dois blocos, a saber, os balanços e o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos. Portanto, o objeto mínimo da apreciação envolve os balanços e a execução dos orçamentos – nesta incluídas as ações ou omissões irregulares que causem prejuízo ao erário.

Porém, com o objetivo de suprir o Poder Legislativo e os cidadãos de mais informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, amplian-

do as possibilidades de *accountability*, os tribunais de contas podem estender o objeto da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo para além de seu mínimo, indicado nos parágrafos anteriores. Logo, é comum que decidam incluir outros temas na apreciação que fazem das prestações de contas anuais de presidentes, governadores e prefeitos.

Diante disso, as subseções seguintes se dividem, justamente, na apreciação dos balanços, na apreciação da execução dos orçamentos e na apreciação de outros temas exigidos pela legislação específica de cada ente ou selecionados pelas próprias cortes de contas. Nelas, apresenta-se em que consiste a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas, que culmina com a emissão de parecer prévio, no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988.

3.4.1.1 Apreciação dos balanços gerais

No conjunto de documentos e informações que, por força da legislação nacional e subnacional, devem compor a prestação de contas anual dos chefes de Poder Executivo, destacam-se as demonstrações contábeis consolidadas, em grupo chamadas de balanços ou balanços gerais.

Como apresentado na subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho, em cada ente da federação, os governantes devem apresentar tais demonstrações contábeis de forma consolidada, englobando as demonstrações das entidades da administração direta e indireta, exceto das empresas estatais independentes, de todos os poderes e órgãos autônomos. De acordo com o definido naquela subseção, a estrutura desses demonstrativos contábeis consolidados é formada pelos balanços financeiro, patrimonial e orçamentário, pelas demonstrações das variações patrimoniais, dos fluxos de caixa e das mutações do patrimônio líquido e pelas notas explicativas.

Tendo em conta, principalmente, o que estabelecem combinados os artigos 34 e 101 da Lei n. 4.320/1964, naquela subseção conclui-se que as demonstrações consolidadas dos entes federados, apresentadas por ocasião da prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, devem refletir a situação patrimonial do ente em 31 de dezembro de cada ano e os seus resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, relativos ao exercício encerrado nessa data. Por outro lado, embora não haja disposição constitucional que especifique qual o objetivo da apreciação dos balanços ou o que ela deve verificar, o artigo 57 da LRF, como norma geral sobre a matéria – vide subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho –, estabelece que o parecer prévio das cortes de controle externo sobre as contas deve ser conclusivo.

Portanto, ao apreciarem os balanços gerais apresentados por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, os tribunais de contas devem opinar se tais demonstrações contábeis representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual

as contas se referem. Logo, esse é o objetivo específico da apreciação dos balanços nas contas dos governantes.

Diante da omissão constitucional e considerando que o legislador federal foi econômico ao editar normas gerais nacionais sobre a matéria, espera-se que as normas que completam o conjunto normativo atinente ao tema, notadamente as leis orgânicas das cortes de controle externo, definam o que tais agências especializadas de *accountability* horizontal devem verificar ao apreciarem os balanços apresentados pelos chefes de Poder Executivo. Nesse caso, suas disposições têm de ser compatíveis com a busca do objetivo específico identificado no parágrafo anterior.

A Lei Orgânica do TCU, contudo, não define o que ele deve verificar nas demonstrações contábeis apresentadas pelos presidentes da República. Em seu artigo 36, limita-se a estabelecer que a apreciação das contas deve ser realizada na forma regulada no seu regimento interno. Assim, o legislador federal não definiu, minimamente, os critérios da apreciação dos balanços gerais da União, deixando tal tarefa aos próprios ministros do TCU.

No âmbito subnacional, semelhantemente, nenhuma das constituições estaduais trata dos critérios da apreciação dos balanços consolidados pelos tribunais de contas, como se observou na pesquisa. Também dentre as leis orgânicas dos municípios integrantes da sua amostra, selecionados na forma descrita no Apêndice B (p. 541), observou-se que nenhuma dispõe sobre o objetivo ou os critérios pelos quais as demonstrações contábeis consolidadas, apresentadas pelos prefeitos, devem ser apreciadas pelas cortes de contas. Assim, pode-se inferir, com razoável certeza, que, no Brasil, é muito próximo de 0% o número de leis orgânicas municipais que definem o que deve ser verificado na apreciação dos balanços⁹⁵².

Por sua vez, dentre as leis orgânicas dos tribunais de contas subnacionais, como evidenciou a pesquisa, vinte e seis (81%) não especificam, sequer vagamente, os critérios segundo os quais tais cortes devem apreciar as demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Verificou-se, também, que três (9%) leis orgânicas se limitam a dizer que as respectivas cortes de contas subnacionais devem avaliar a exatidão dos demonstrativos contábeis e que outras três (9%) se restringem a declarar o objetivo específico da apreciação dos balanços, em termos próximos aos apresentados acima nesta subseção⁹⁵³.

⁹⁵² Vide os quadros 7 e 8 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-620.

⁹⁵³ Vide o quadro 16 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-706.

A pesquisa demonstrou, ainda, que doze (38%) leis orgânicas, de tribunais de contas subnacionais, estabelecem que a apreciação das contas deve ser realizada na forma regulada no respectivo regimento ou outro ato normativo interno. Assim, a exemplo do Congresso Nacional, o legislador subnacional não definiu, minimamente, o que deve ser verificado na apreciação das demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Nesse ínterim, deixaram tal competência dessas agências especializadas de *accountability* horizontal exposta à interpretação que seus conselheiros fizerem do objetivo específico dessa atividade técnica e do melhor meio de o alcançar.

Logo, para suprir a lacuna legal, as cortes de controle externo podem, nos limites da autorização legislativa, incluir dispositivos em seus regimentos internos ou editar atos normativos específicos, no exercício de sua função normativa, tratada na subseção 2.6.3 (p. 133). Seja qual for o veículo normativo utilizado, os ministros ou conselheiros, conforme o caso, ao definirem o que deve ser verificado pelo respectivo tribunal de contas, ao apreciar os balanços gerais, têm sua discricionariedade limitada pelo objetivo específico dessa atividade, pois são obrigados a escolherem meios idôneos de o alcançar.

Nesse processo de definição, é importante que tais autoridades das cortes de contas analisem, atentamente, o objetivo específico da apreciação das demonstrações contábeis contidas nas contas prestadas por governantes, qual seja, concluir se elas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento de determinado exercício financeiro, e o cotejem com as finalidades dos instrumentos de fiscalização à sua disposição, abordados na subseção 2.6.7.2 (p. 148) deste trabalho. Caso o façam, certamente perceberão que apreciar os balanços gerais exige dos tribunais de contas a realização de uma auditoria financeira – também denominada de auditoria contábil –, pois, conforme esclarecem as NAG, no item 1102.1.1.1, é nesse tipo de auditoria que, mediante exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros, verifica-se se tais demonstrativos “[...] representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais [...]”⁹⁵⁴.

Ademais, considerando o que afirma Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra⁹⁵⁵ conjuntamente com o previsto nos itens 16 e 34 da ISSAI 200⁹⁵⁶, se realizada com o em-

⁹⁵⁴ INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Palmas: Instituto Rui Barbosa, 2011. p. 12.

⁹⁵⁵ DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. **Gestão das finanças públicas**: oportunidade de reforma para o modelo brasileiro na comparação com países desenvolvidos da OCDE. 2011. 168 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2011. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/4006>. Acesso em: 7 maio 2019. f. 39.

⁹⁵⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da

prego de uma auditoria financeira, a apreciação das demonstrações contábeis consolidadas pelos tribunais de contas aumenta o grau de confiança nelas depositado pelos cidadãos e pelos seus representantes eleitos⁹⁵⁷. Assim, ao promover a elevação da confiabilidade das informações constantes dos balanços dos entes públicos, as auditorias contábeis, realizadas pelas cortes de contas para subsidiar a emissão dos pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, contribuem para o aperfeiçoamento da *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, em ambas as dimensões tratadas na seção 1.5 (p. 57), a saber, vertical e horizontal.

Como qualquer auditoria financeira, aquelas realizadas por ocasião de apreciação de contas de governantes são trabalhos de certificação, pois, como destaca o item 30 da ISSAI 100, “As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação [...]”⁹⁵⁸. Assim, Weder de Oliveira está correto quando afirma que, nesse juízo sobre as contas, as cortes de controle externo exercem verdadeira “[...] função de certificação da fiabilidade dos balanços e demonstrativos contábeis, patrimoniais, financeiros, orçamentários, fiscais, que se assemelha às atividades de auditoria externa independente desempenhadas no setor privado [...]”⁹⁵⁹.

Mas, para que efetivamente sejam capazes de elevar a confiabilidade das demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo, as auditorias financeiras sobre elas realizadas pelos tribunais de contas precisam ser, elas próprias, dotadas de credibilidade. Para que a obtenham, é imprescindível que observem normas e diretrizes profissionais, como destaca o primeiro item da ISSAI 200⁹⁶⁰. À mesma conclu-

União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 3-4; 8.

⁹⁵⁷ O TCU arrola como usuários das demonstrações contábeis, a quem interessa a elevação de sua confiabilidade, além dos cidadãos e de seus representantes eleitos, os demais entes públicos, os investidores, o mercado financeiro, os órgãos de controle interno e externo, as agências de classificação de risco e outras organizações internacionais, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financiera.htm>. Acesso em: 5 dez. 2019. p. 21.

⁹⁵⁸ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 100**: Princípios fundamentais de auditoria do setor público, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 6.

⁹⁵⁹ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 36.

⁹⁶⁰ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da

são chegaram Cláudio André Abreu Costa, Davi Ferreira Gomes Barreto, Marcelo Barros Gomes e Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula⁹⁶¹.

Como informa o manual de auditoria financeira do TCU, “As normas internacionais e brasileiras de auditoria aplicáveis às auditorias financeiras do setor público são as ISA, emitidas pela IFAC/IAASB, incorporadas às ISSAI com notas práticas emitidas pela INTOSAI [...]”⁹⁶². Segundo Marcos Bemquerer Costa e Patrícia Reis Leitão Bastos⁹⁶³, a observância dessas normas e diretrizes profissionais, na apreciação dos balanços gerais, eleva, substancialmente, tanto sua credibilidade como sua qualidade.

Como trabalhos de certificação de asseguuração razoável⁹⁶⁴, realizados sobre um grande conjunto de transações, saldos e divulgações, é importante que as auditorias financeiras, realizadas nos demonstrativos contábeis consolidados para instruir a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, combinem o uso da abordagem baseada em risco com a amostragem estatística. Como explica o manual de auditoria financeira do TCU⁹⁶⁵, a abordagem baseada em risco aumenta a eficiência e a eficácia dos trabalhos, na medida em que, ao direcionar os esforços para áreas de maior risco, reduz o volume de testes necessários enquanto amplia as chances de identificação de distorções materialmente relevantes. A amostragem estatística, por sua vez, permite que os resultados dos testes efetuados sejam extrapolados, com segurança razoável, para todas as informações constantes dos demonstrativos. Logo, o uso conjunto da

União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 1.

⁹⁶¹ COSTA, Cláudio André Abreu; BARRETO, Davi Ferreira Gomes; GOMES, Marcelo Barros; PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de. Contas de governo como instrumento de *accountability*, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 43, n. 121, p. 20-27, maio/ago. 2011. p. 25-26.

⁹⁶² BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 5 dez. 2019. p. 23. O acrônimo ISA, vale dizer, se refere a *International Standards on Auditing*, que pode ser traduzido como Normas internacionais de auditoria (ISA).

⁹⁶³ COSTA, Marcos Bemquerer; BASTOS, Patrícia Reis Leitão. Relatórios e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: histórico da atuação do Tribunal de Contas da União nos últimos dez anos. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 98.

⁹⁶⁴ Diz-se que o trabalho é de asseguuração razoável quando possui um alto nível de asseguuração, mas não absoluto, devido a limitações inerentes de uma auditoria, cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 9.

⁹⁶⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 5 dez. 2019. p. 26.

abordagem baseada em risco com a amostragem estatística resulta num trabalho mais eficaz, confiável e abrangente, com menor esforço.

De acordo com o item 118 da ISSAI 200, “O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade direta e material com leis e regulamentos”⁹⁶⁶. Desse modo, os possíveis impactos, na confiabilidade dos demonstrativos, das irregularidades eventualmente identificadas pelos tribunais de contas nos demais trabalhos decorrentes do exercício de suas funções fiscalizadora ou judicante – conforme tratam, respectivamente, as subseções 2.6.7 (p. 146) e 2.6.8 (p. 157) deste trabalho – ou na apreciação da execução do orçamento, também, realizada para a apreciação das contas prestadas pelos governantes – vide subseção 3.4.1.2 (p. 315) –, devem ser considerados na auditoria contábil executada para a apreciação dos balanços.

Retomando a atenta análise do objetivo específico da apreciação dos balanços pelos tribunais de contas, enunciado no início desta subseção, é necessário destacar a sua emissão de opinião. Em cada ente, tal opinião deve resultar, justamente, da auditoria financeira realizada sobre as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas pelo respectivo chefe do Poder Executivo. Caso essa sistemática seja adotada pela corte de contas competente, como se depreende da leitura conjunta do item 51 da ISSAI 100⁹⁶⁷ com os itens 126, 143 e 146 da ISSAI 200⁹⁶⁸, o relatório da auditoria deve expressar uma opinião, fundamentada na avaliação das evidências, sobre se os balanços gerais, considerados como um todo, estão livres de distorções⁹⁶⁹ relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro⁹⁷⁰.

⁹⁶⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 23.

⁹⁶⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 100**: Princípios fundamentais de auditoria do setor público, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 14.

⁹⁶⁸ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 25; 28-30.

⁹⁶⁹ Conceitua-se distorção como a diferença entre a informação que foi efetivamente registrada nas demonstrações contábeis e a informação correta, considerando as normas contábeis e jurídicas aplicáveis. Tal diferença pode ser tanto de valor, como de classificação, apresentação ou divulgação, cf. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Auditing and Assurance Standards Board. International Standard on Auditing (ISA). **ISA 450**: evaluation of misstatements identified

Destaque-se que não são todas as distorções que afetam a emissão da opinião da auditoria contábil e da apreciação dos balanços, mas apenas aquelas que, consideradas isoladamente ou em conjunto com outras distorções, sejam relevantes, por seu valor, por sua natureza ou pelas circunstâncias. E, como preceitua a ISSAI 200, “59. Uma distorção é relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, quando for razoavelmente esperado que possa influenciar as decisões tomadas pelos usuários com base em demonstrações financeiras”⁹⁷¹. *Verbi gratia*, determinadas distorções relevantes nos balanços gerais, apresentados pelos chefes de Poder Executivo, poderiam afetar a decisão parlamentar de aprovar, no orçamento, a continuidade de um programa governamental ou de alguma política pública. Noutro exemplo, poderiam alterar a disposição de pessoas ou instituições para concederem crédito àquele ente público.

Na atividade de apreciação pelos tribunais de contas das demonstrações contábeis consolidadas, contidas nas contas prestadas pelos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, tanto planejar a auditoria financeira com os testes e outros procedimentos necessários à identificação de distorções relevantes como avaliar a relevância das distorções nela eventualmente encontradas, sejam quantitativas ou qualitativas, são tarefas que exigem a aplicação de sólido conhecimento das normas técnicas profissionais de auditoria e das normas contábeis e jurídicas aplicáveis a tais demonstrativos. Tendo em mente que não cabe, neste trabalho, aprofundar-se no exame desses conhecimentos profissionais específicos, vale dizer que, conforme Juliane Madeira Leitão e José Alves Dantas⁹⁷² verificaram em pesquisa rea-

during the audit. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019. p. 370; e CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA). **NBC TA 450 (R1)**: avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450(R1).pdf). Acesso em: 9 maio 2019. p. 2.

⁹⁷⁰ Nos critérios da INTOSAI, o que distingue a fraude do erro é que aquela resulta de uma ação intencional, enquanto este decorre de uma ação não intencional. Para a auditoria financeira e, conseqüentemente, para a apreciação dos balanços gerais, as fraudes relevantes são “[...] as que resultam em relatórios financeiros fraudulentos e as que resultam em apropriação indébita de ativos”, cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 21.

⁹⁷¹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 13.

⁹⁷² LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governan-**

lizada nas orientações de trinta e uma ISC, distribuídas pelos cinco continentes, os valores da despesa, receita e ativo totais são os referenciais mais adotados para o planejamento e a avaliação da relevância das distorções.

Ademais, segundo eles⁹⁷³, a porcentagem aplicada ao referencial adotado, para definir o limiar de materialidade global⁹⁷⁴ quantitativa – valor a partir do qual as distorções quantitativas são consideradas relevantes –, comumente, é menor ou igual a dois por cento. Assim, quando o valor das distorções quantitativas identificadas, isoladamente ou em conjunto, é superior ao limiar de materialidade, tais distorções devem ser consideradas relevantes e podem, segundo o julgamento técnico dos profissionais de auditoria governamental envolvidos no trabalho, levar à emissão de um relatório de auditoria com opinião modificada sobre as demonstrações contábeis consolidadas. Em consequência, a depender da modificação na opinião, a corte de contas pode recomendar ao Poder Legislativo, em seu parecer prévio, a aprovação com ressalvas ou a rejeição das contas prestadas por chefe de Poder Executivo.

Finalmente, executados os procedimentos planejados para a auditoria financeira, bem como outros não planejados inicialmente que tenham se mostrado necessários no decorrer dos trabalhos, os tribunais de contas devem emitir opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas pelos governantes. Para isso, nos termos do item 146 da ISSAI 200, devem considerar:

- a) se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- b) se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto;
- c) as avaliações do auditor sobre os seguintes pontos, que são levados em consideração quando da determinação da forma de opinião:
 - se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, tais como possíveis tendenciosidades nos julgamentos da administração;
 - se as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contábeis selecionadas e aplicadas;

ça, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/download/936/pdf>. Acesso em: 9 maio 2019. p. 157-158.

⁹⁷³ LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/download/936/pdf>. Acesso em: 9 maio 2019. p. 164.

⁹⁷⁴ Com base no julgamento profissional dos auditores de controle externo envolvidos na auditoria financeira dos balanços gerais, pode ser necessário definir níveis específicos de materialidade para determinadas classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financiera.htm>. Acesso em: 5 dez. 2019. p. 78.

•• *Contas dos governantes*

- se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
 - se as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
 - se as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
 - se as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
 - se a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
 - se as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente à estrutura de relatório financeiro aplicável.
- d) quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a conclusão deve também considerar se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada:
- em termos de apresentação geral, estrutura e conteúdo;
 - se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, apresentam adequadamente as transações e os eventos subjacentes⁹⁷⁵.

Tal opinião, de acordo com a avaliação das distorções identificadas, pode ser não modificada ou modificada. Conforme o item 147 da ISSAI 200, deve ser não modificada quando se concluir que “[...] as demonstrações financeiras são [foram] elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o marco referencial financeiro aplicável”⁹⁷⁶.

Do contrário, a opinião deve ser modificada. São os casos da opinião com ressalva, da opinião adversa e da abstenção de opinião. Como prevê o item 152 da ISSAI 200⁹⁷⁷,

⁹⁷⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 29-30.

⁹⁷⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 30.

⁹⁷⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 32.

o tipo de opinião modificada dependerá da natureza do assunto que deu causa à modificação – se foram efetivamente encontradas distorções relevantes ou se não foi possível obter evidência apropriada e suficiente de que os balanços estão livres delas – e da disseminação de seus efeitos reais ou potenciais sobre as demonstrações contábeis. Os itens 153 a 155 da ISSAI 200 detalham qual tipo de opinião deve ser utilizado em cada situação, do seguinte modo:

153. O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando: (1) tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou (2) se o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes, mas não generalizados.

154. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações financeiras.

155. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados. [...] ⁹⁷⁸.

Desse modo, percebe-se que a opinião expressa na auditoria financeira é resultado direto da coleta e avaliação profissional das evidências obtidas com a execução dos testes, e demais procedimentos, sobre as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas pelos governantes. Assim, considerando que o controle externo realizado pelas cortes de contas brasileiras, como ficou assentado nas subseções 2.5.2 (p. 113) e 2.5.3 (p. 116) deste trabalho, deve ser técnico, não político, as apreciações que fizerem dos balanços devem se fundamentar nas opiniões emitidas em auditorias contábeis.

Pelo exposto, é essencial que os tribunais de contas, em seus regimentos internos ou outros atos normativos específicos, ao regulamentarem a forma de apreciação das demonstrações contábeis consolidadas, apresentadas anualmente pelos presidentes da República, governadores e prefeitos, determinem expressamente a realização de auditorias financeiras, com observância das normas profissionais nacionais e internacionais aplicáveis, para sua instrução.

⁹⁷⁸ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 32.

Esse é o caminho seguido pelo TCU. Embora, em seu regimento interno, instituído pela Resolução n. 246⁹⁷⁹, de 30 de novembro de 2011, a corte de contas não tenha definido os critérios que utilizaria na apreciação das demonstrações contábeis consolidadas da União, ela o fez em ato normativo interno específico, qual seja, a Resolução n. 291, de 29 de novembro de 2017.

No artigo 13 dessa resolução específica, estabeleceu que “A opinião do Tribunal sobre os balanços gerais da União poderá ser sem ressalvas, com ressalvas ou adversa, considerando, em conjunto, os achados decorrentes da análise e das auditorias realizadas”⁹⁸⁰. Além disso, nos parágrafos 1º a 3º, desse artigo 13, definiu critérios iguais aos previstos nos itens 153 a 155 da ISSAI 200, transcritos acima nesta subseção, para a seleção do tipo de opinião a ser emitida pelo TCU sobre as demonstrações financeiras da União. Segundo Marcos Bemquerer Costa e Patrícia Reis Leitão Bastos⁹⁸¹, é recente a evolução da corte rumo à incorporação de diretrizes de auditoria financeira internacionalmente consagradas ao processo de emissão de pareceres prévios sobre as contas dos presidentes da República.

No âmbito subnacional, como demonstrou a pesquisa, em dezoito (56%) tribunais de contas, dispositivos de seus regimentos internos, ou de outros atos normativos por eles emitidos, citam expressamente a necessidade de apreciação dos balanços como requisito para a confecção dos pareceres prévios sobre as contas prestadas por chefes de Poder Executivo, previstas no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988. Do outro lado, as quatorze (44%) cortes de contas subnacionais restantes, em sua legislação interna, silenciam-se sobre tal apreciação⁹⁸².

A pesquisa, também, mostrou que regimentos internos ou outros atos normativos específicos de quatorze (44%) cortes de controle externo subnacionais reproduzem o

⁹⁷⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

⁹⁸⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 291, de 29 de novembro de 2017**. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 6 maio 2019.

⁹⁸¹ Para uma visão panorâmica dos pareceres prévios emitidos pelo TCU nas contas prestadas pelo Presidente da República, referentes aos exercícios entre 2006 e 2015, cf. COSTA, Marcos Bemquerer; BASTOS, Patrícia Reis Leitão. Relatórios e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: histórico da atuação do Tribunal de Contas da União nos últimos dez anos. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 67-97.

⁹⁸² Vide o quadro 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 707-723.

objetivo específico da apreciação dos balanços gerais, a saber, o dever de elas opinarem se as demonstrações contábeis consolidadas, apresentadas por governadores ou prefeitos, conforme o caso, representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem. Nesses casos, considerando o exposto acima nesta subseção, embora seus normativos internos não o declarem expressamente, fica implícito o reconhecimento da necessidade de realização de auditorias financeiras sobre os balanços, com vistas à emissão do parecer prévio.

Em somente três (9%) cortes de contas subnacionais, como se verificou na pesquisa, a legislação interna prevê, expressamente, a realização de auditorias financeiras para instruir a apreciação das demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Contudo, tendo sido analisados os regimentos internos e atos normativos específicos, referentes à prestação e à análise das contas dos governantes, de todos os tribunais de contas subnacionais, não foi encontrada qualquer norma exigindo que os trabalhos de apreciação dos balanços fossem realizados de acordo com o que preceituam as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis às auditorias financeiras.

Por todo o exposto nesta subseção, conclui-se que o Congresso Nacional deve estabelecer, expressamente, em sede de normas gerais de direito financeiro, a apreciação dos balanços gerais, efetuada por meio de auditoria financeira – a ser, obrigatoriamente, realizada em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis –, como atividade essencial ao exercício, pelos tribunais de contas, da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988. Tal medida garantiria uma uniformidade mínima à apreciação das demonstrações contábeis consolidadas contidas nas contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, que é, justamente, o papel atribuído às normas gerais de direito financeiro no sistema federal brasileiro, de acordo com a subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho.

Entretanto, até o momento, o legislador federal se omitiu e não editou tal norma geral, deixando ao encargo dos legisladores estaduais a definição do modo como as cortes de controle externo devem apreciar os balanços. Assim, como se apresentou nesta subseção, as leis orgânicas dos tribunais de contas devem prever, como parte da apreciação das contas dos governantes, a realização de auditoria financeira nas demonstrações contábeis consolidadas nelas contidas.

Porém, como se percebe nesta subseção, as leis orgânicas de vinte e sete (82%) tribunais de contas, inclusive o TCU, não definiram, sequer vagamente, o modo como tais cortes devem apreciar as demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Apenas três (9%) leis orgânicas das cortes de contas brasileiras indicam a necessidade de avaliar se os balanços representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, no encerramento do exercício, permitindo inferir a exigência de realização de auditoria contábil.

•• *Contas dos governantes*

A omissão das casas legislativas em regular a forma de apreciação dos balanços gerais, que ficou patente na pesquisa, é mais um caso, dentre outros evidenciados neste trabalho, em que a legislação infraconstitucional não atende ao que exige o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública⁹⁸³.

Tal omissão, como se demonstra nesta subseção e se observou na pesquisa, não foi minimamente suprida pelos regimentos internos e atos normativos específicos das cortes de controle externo, pois quatorze (42%) delas, em sua legislação interna, silenciam-se, até mesmo, sobre a necessidade de apreciação dos balanços como requisito para a confecção do parecer prévio. Ademais, com exceção daquele do TCU, nenhum dos regimentos internos e outros atos normativos específicos dos tribunais de contas, dentre os analisados na pesquisa aqui relatada, prevê expressamente que a apreciação dos balanços gerais deve ser efetuada por meio de auditoria financeira, realizada em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis⁹⁸⁴.

Por fim, recomenda-se ao Congresso Nacional que, com o objetivo de garantir uma uniformidade mínima à análise das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, estabeleça, expressamente, em lei complementar, que as cortes de contas devem efetuar auditorias financeiras, realizadas em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, por eles adotadas, para fundamentar sua opinião sobre os balanços gerais. Ao menos enquanto permanecer omissa o Poder Legislativo federal, recomenda-se que os tribunais de contas tanto incentivem as casas legislativas estaduais e municipais, conforme o caso, a inserir em suas leis orgânicas dispositivos com idêntica intenção, como, o quanto antes, incluam em seus regimentos internos ou editem atos normativos específicos dispositivos que determinem a realização de auditoria financeira, baseada em normas técnicas profissionais nacionais e internacionais, nas demonstrações contábeis consolidadas contidas nas contas dos governantes para instruir a sua apreciação.

As medidas recomendadas, quando adotadas, ampliam a credibilidade da opinião emitida pelos tribunais de contas nos pareceres prévios, bem como a sua capacidade de efetivamente elevar a confiabilidade das demonstrações contábeis contidas nas contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

⁹⁸³ Vide o quadro 16 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-706.

⁹⁸⁴ Vide o quadro 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 707-723.

Desse modo, esta subseção trata da apreciação dos balanços gerais contidas nas contas apresentadas pelos governantes. Como tais contas não se limitam aos balanços, a próxima subseção investiga a apreciação da execução dos orçamentos públicos.

3.4.1.2 *Apreciação da execução dos orçamentos*

Ao lado das demonstrações contábeis consolidadas, destaca-se entre os documentos e informações que devem ser apresentados pelos presidentes da República, governadores de estado e do DF e pelos prefeitos municipais, por ocasião de sua prestação de contas anual, o conjunto referente à execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social. Tal conjunto visa demonstrar que o Poder Executivo cumpriu o orçamento no exercício a que se referem as contas⁹⁸⁵.

Nele, conforme expõe a subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho, incluem-se documentos e informações referentes à avaliação do desempenho da Administração na execução dos programas governamentais e ao exame da conformidade da execução financeira e orçamentária, especialmente de acordo com os requisitos e vedações previstos na CRFB/1988, quanto ao cumprimento dos limites constitucionais e legais de aplicação mínima de recursos e daqueles previstos na LRF e ao cumprimento das metas fiscais previstas nas LDO. Também devem compor as prestações de contas dos chefes de Poder Executivo aqueles documentos específicos, exigíveis em razão de quaisquer peculiaridades regionais ou locais – embora, como se vê naquela subseção, os parlamentos subnacionais, em geral, ainda não exerceram tal competência.

Tal conjunto deve acompanhar, ou integrar – conforme a regulamentação específica do ente –, o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, que, além de o analisar, minuciosamente, à luz dos critérios constitucionais e legais, acrescenta as informações sobre a atuação do controle interno, inclusive quanto ao acompanhamento das medidas adotadas em resposta às recomendações expedidas pelas cortes de contas nos pareceres prévios anteriores. Todos os documentos e informações, que, por imposição, acompanhem ou integrem esse relatório do controle interno, compõem o objeto mínimo da apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas, pois não faria sentido exigir do governante aquilo que não seria objeto de análise.

Adicionalmente, de acordo com o exposto na subseção 3.4.1 (p. 299), quando os tribunais de contas, no exercício de sua função fiscalizadora – tratada na subseção 2.6.7 (p. 146) –, encontrem desfalque, desvio de bens ou qualquer outra irregularidade em razão da qual haja prejuízo ao erário decorrente da atuação do governante, tais

⁹⁸⁵ Nesse sentido, cumprir o orçamento significa “[...] executar ou implantar os projetos e programas que embasaram ou justificaram os quantitativos expressos nas dotações orçamentárias”, cf. DALLARI, Adilson Abreu. Orçamento impositivo. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 325.

achados devem ser considerados no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988. É, justamente, na apreciação da execução dos orçamentos que os eventuais impactos dessas irregularidades sobre as contas dos chefes de Poder Executivo devem ser avaliados, de modo que, também, integram o objeto mínimo dessa apreciação.

Como o princípio da inércia jurisdicional não se aplica aos processos de controle externo – conforme esclarece a parte final da subseção 2.6.2 (p. 132) –, com o objetivo de ampliar a *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, as cortes de controle externo, a seu critério, podem estender a apreciação da execução dos orçamentos para além de seu objeto mínimo. Assim, tanto podem planejar auditorias, de conformidade ou operacionais, inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou monitoramentos, especificamente, com a finalidade de instruir a emissão dos pareceres prévios, como podem considerar, na apreciação, os achados encontrados em fiscalizações, além das que tenham verificado dano ao erário, cuja realização motivou-se por outro eixo de atuação das cortes de contas.

Neste ponto, vale recordar que, como exposto na subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho, na hipótese em que determinado presidente, governador ou prefeito seja substituído no decorrer do exercício financeiro, os documentos e informações, contidos na prestação anual de contas, referentes à execução dos orçamentos, devem individualizar a responsabilidade, dividida pelo período em que cada governante chefiou o Executivo. Assim, diferentemente da apreciação dos balanços gerais, a apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas deve ser dividida em tantos períodos quantos forem os titulares do Poder Executivo naquele exercício.

Identificado, nos parágrafos anteriores, o conjunto de documentos e informações que devem ser objeto da apreciação da execução dos orçamentos fiscal, de investimento das estatais e da seguridade social, resta definir o objetivo específico dessa apreciação e quais critérios devem ser nela utilizados.

A CRFB/1988 não define, expressamente, o objetivo específico da apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas, nem como ela deve ser realizada. Tampouco há norma geral de direito financeiro, editada pelo Congresso Nacional – nos termos da subseção 2.5.4 (p. 121) –, que estabeleça, clara e expressamente, tal objetivo.

Nesse cenário, um caminho para definição do objetivo específico dessa apreciação era indicado pelo *caput* do artigo 57 da LRF, ao estabelecer que o parecer prévio sobre as contas prestadas pelos governantes deve ser conclusivo. Embora, o STF tenha declarado a sua inconstitucionalidade⁹⁸⁶, em um ambiente normativo em que não há

⁹⁸⁶ Embora, até o fechamento deste trabalho, os acórdãos do julgamento do STF, nas ADI n. 2.238 e n. 2.324, ainda não houvessem sido publicados, pode-se verificar, a partir do trigésimo quinto minuto do vídeo da transmissão da sessão plenária, que a declaração da inconstitucionalidade do artigo 57, *caput*,

norma geral clara ou expressa, a conclusividade por ele indicada, que não foi apontada como motivo para o seu afastamento da ordem jurídica, pode servir de referência.

Assim, considerando essa ideia de conclusividade, em conjunto com o objeto mínimo da apreciação, identificado no início desta subseção, pode-se afirmar que o objetivo específico da apreciação da execução dos orçamentos é, com o intuito de instruir o parecer prévio, verificar se os orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis.

Observe-se que o objetivo da apreciação da execução dos orçamentos, como definido no parágrafo anterior, é subsidiar o julgamento a ser efetuado no Poder Legislativo, não promover a responsabilização dos chefes de Poder Executivo no próprio tribunal de contas. Por sua vez, ao julgarem as contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, as casas legislativas podem rejeitá-las, mas não têm competência para imputar débito, aplicar multa ou qualquer outra sanção – embora, em razão dos fatos apontados nos pareceres prévios, possam promover, de forma autônoma, a sua responsabilização política.

Em consequência, na apreciação das contas, como elucida Weder de Oliveira⁹⁸⁷, não há necessidade de se investigar ou perquirir a responsabilidade pessoal dos governantes pelas irregularidades constatadas na execução dos orçamentos. O objetivo é averiguar qual o impacto dessas não conformidades no contexto global da execução orçamentária.

Na verdade, não só não há necessidade, como não é desejável que os tribunais de contas, no seio da apreciação da execução dos orçamentos, dediquem-se a atribuir responsabilidade financeira ou aplicar qualquer sanção de caráter não patrimonial aos chefes de Poder Executivo. É que, como detalhado na subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho, essa atividade reclamaria das cortes de contas o exame cuidadoso da responsabilidade dos governantes, com indicação, apoiada em evidências, da conduta – dolosa ou com erro grosseiro, conforme o artigo 28 da LINDB –, do nexos de causalidade entre a conduta e o resultado ilícito e da culpabilidade do agente. Tal exame demandaria substancial esforço extra na instrução e, invariavelmente, alargaria o tempo necessário para a emissão dos pareceres prévios.

Assim, considerando que o maior prazo entre o encerramento do exercício ao qual as contas se referem e a emissão do parecer prévio sobre elas prejudica tanto a

da LRF não teve relação com a exigência de conclusividade dos pareceres prévios, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RrW0KbppXw>. Acesso em: 7 nov. 2019.

⁹⁸⁷ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 45.

accountability horizontal quanto a vertical, como se explica na subseção 3.4.2 (p. 373), conclui-se que o exercício das funções sancionadora e reintegradora, ao lado da função consultiva, nos processos de apreciação das contas prestadas por presidentes da República, governadores e prefeitos, não é adequado ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988.

Dessa maneira, caso as cortes de controle externo verifiquem a necessidade de atribuir responsabilidade financeira ou aplicar sanção de caráter não patrimonial aos chefes de Poder Executivo, considerando a autonomia das funções sancionadora e reintegradora em relação às demais – vide subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho –, devem promover a sua responsabilização em processo específico, conforme solução indicada nas subseções 3.3.1.2 (p. 251) e 3.3.1.3 (p. 264), ao invés de fazê-lo no processo anual de apreciação das contas.

Em relação ao que as cortes de contas devem verificar na apreciação da execução dos orçamentos, deve-se reconhecer que é possível encontrar, de forma esparsa na legislação nacional, alguns poucos dispositivos que indicam um critério a ser utilizado. É o caso, por exemplo, do artigo 37 da LC n. 141/2012, que determina o exame prioritário, nas contas dos chefes de Poder Executivo, da aplicação mínima de recursos em ações e serviços públicos de saúde. Contudo, tais dispositivos isolados, não se aproximam de prever os critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos.

Assim, como também não há norma constitucional ou geral federal que defina, claramente, quais são os critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas, espera-se que as normas que completam o conjunto normativo referente à matéria, principalmente as constituições estaduais, as leis orgânicas dos municípios e das cortes de contas, apresentem o que deve ser verificado em tal apreciação. Ao fazê-lo, precisam ser compatíveis com a perseguição do objetivo específico identificado no parágrafo anterior.

No âmbito da União, a Lei Orgânica do TCU não estipula o que ele deve verificar ao apreciar a execução dos orçamentos federais. Como exposto na subseção 3.4.1.1 (p. 302) deste trabalho, ela se limita a prescrever, em seu artigo 36, que a apreciação das contas deve ser realizada na forma regulada no regimento interno da corte de contas. Portanto, o Congresso Nacional, ao invés de prever os critérios a serem utilizados na apreciação da execução orçamentária, delegou essa ordenação ao próprio TCU.

Nas esferas subnacionais, a realidade é semelhante. Como apresentou a pesquisa, vinte e quatro (92%) constituições estaduais e a Lei Orgânica do DF não fazem qualquer previsão sobre o objeto e os critérios utilizados no parecer prévio. Nas outras duas (8%) constituições estaduais, as disposições são apenas pontuais⁹⁸⁸. Por sua vez, tendo em conta as informações registradas na pesquisa, infere-se, com razoável certeza, que

⁹⁸⁸ Uma prevê a inserção de recomendações no parecer prévio e a outra exige que a corte de contas considere, para elaborar seu parecer, os três últimos exercícios financeiros.

menos do que 4% das leis orgânicas dos municípios brasileiros prescrevem o que deve ser verificado na respectiva apreciação da execução orçamentária municipal⁹⁸⁹.

Em relação à execução dos orçamentos, a pesquisa indicou quais critérios as leis orgânicas dos tribunais de contas exigem que sejam utilizados no parecer prévio. Em apenas sete (21%) delas é expressamente prevista a necessidade de verificação, na apreciação, se a execução dos orçamentos se deu em conformidade com os princípios e demais normas constitucionais e legais. Igual número (21%) de leis orgânicas exige a avaliação do desempenho da Administração na execução dos programas governamentais⁹⁹⁰.

Mostrou, também, que: uma (3%) lei orgânica de tribunal de contas determina, expressamente, que a apreciação da execução dos orçamentos inclua a verificação de cumprimento dos dispositivos constitucionais que estabelecem os gastos mínimos obrigatórios; em três (9%) delas há previsão de verificação de normas constitucionais que garantem o equilíbrio do poder financeiro; os principais aspectos da gestão fiscal devem ser evidenciados nos pareceres prévios, segundo quatro (12%) leis orgânicas; nenhuma delas destaca a necessidade de apreciação, além das despesas, dos aspectos relacionados às receitas públicas; e nenhuma prevê qualquer peculiaridade regional ou local específica a ser considerada na apreciação da execução dos orçamentos⁹⁹¹.

Observe-se que, num quadro normativo em que a CRFB/1988 não adentra nos aspectos a serem considerados na apreciação da execução dos orçamentos e que as normas gerais nacionais pouco esclarecem sobre os critérios a serem utilizados em tal apreciação, também a legislação subnacional pouco se ocupou dessas questões, ressalvados os insuficientes dispositivos das leis orgânicas das cortes de controle externo, destacados nos dois parágrafos anteriores. Portanto, há evidente omissão legislativa sobre a matéria, em prejuízo do sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Apesar disso, deve-se considerar, como atenuante à omissão, que treze (39%) leis orgânicas de tribunais de contas, inclusive a do TCU, estabelecem que a apreciação das contas deve ser realizada na forma prevista no regimento ou outro ato normativo interno das cortes. Essa delegação, como se destaca na subseção 3.4.1.1 (p. 302) deste trabalho, transfere aos ministros e conselheiros de contas a maior parte da responsabilidade por definir, no exercício de sua função normativa, tratada na subseção 2.6.3 (p. 133), o que cada corte de contas deve verificar ao apreciar a execução

⁹⁸⁹ Vide os quadros 7 e 8 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-630.

⁹⁹⁰ Vide o quadro 16 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-706.

⁹⁹¹ Adiante, nesta subseção, explica-se, em detalhes, o que se considera em cada uma dessas categorias.

dos orçamentos, sempre com o objetivo de opinar a respeito da observância dos princípios constitucionais e legais regentes da Administração Pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis.

Se, na subseção 3.4.1.1 (p. 302), conclui-se pela necessidade de realização de uma auditoria financeira para que os tribunais de contas apreciem os balanços, ao se examinar, conjuntamente, o objetivo específico da apreciação da execução orçamentária, o item 125 da ISSAI 200⁹⁹² e os itens 20 a 24 da ISSAI 400⁹⁹³, percebe-se a sua proximidade com auditorias de conformidade relacionadas a auditorias de demonstrações financeiras. Desse modo, com o objetivo de aumentar a credibilidade da apreciação que fizerem da execução orçamentária, é importante que as cortes de contas, no que couber, utilizem as normas profissionais, nacionais e internacionais, aplicáveis àquelas auditorias, como parâmetro.

Tendo em conta o objetivo específico enunciado nesta subseção, são justamente os princípios e demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis à execução dos orçamentos que condicionam a regulamentação dos critérios a serem utilizados pelos tribunais de contas na apreciação. Embora tais princípios e normas não estejam reunidos num só diploma legislativo – como um código –, mediante exame do conjunto normativo aplicável, pode-se destacar a CRFB/1988, a LRF e as LDO como principais veículos introdutórios de normas disciplinadoras da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social e, portanto, onde devem ser coletados os principais critérios mínimos a serem utilizados pelas cortes de controle externo em sua apreciação.

Tal constatação é confirmada pelos critérios de apreciação da execução dos orçamentos apontados pela doutrina. Nesse sentido, segundo Adircélio de Moraes Ferreira Júnior e Juliana Francisconi Cardoso⁹⁹⁴, Sabrina Nunes Iocken⁹⁹⁵, Fabrício

⁹⁹² INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 24-25.

⁹⁹³ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 400**: Princípios fundamentais de auditoria de conformidade, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 4-5.

⁹⁹⁴ FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos tribunais de contas – necessidade de mudança do patamar de análise. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 15, n. 82, p. 253-272, nov./dez. 2013. p. 3 (Versão digital).

⁹⁹⁵ IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das decisões políticas: a construção da gestão pública de qualidade. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 18, n. 97, p. 199-206, maio/jun. 2016. p. 201.

Motta⁹⁹⁶, Marcos Bemquerer Costa e Patrícia Reis Leitão Bastos⁹⁹⁷ e Renato Luís Bordin de Azeredo⁹⁹⁸, a apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas abrange a avaliação dos resultados dos programas orçamentários e do desempenho da arrecadação, a análise da observância das disposições relativas à abertura de créditos especiais e suplementares e à transferência dos duodécimos para os demais poderes e órgãos autônomos, a verificação da realização de despesas mínimas obrigatórias com saúde e educação e do cumprimento dos limites fixados para as despesas com pessoal e para o endividamento público e o exame do atingimento das metas fiscais estabelecidas nas LDO.

Como os tribunais de contas são chamados a opinar sobre a execução dos orçamentos, é imprescindível ter em conta que a CRFB/1988, em seu artigo 165, prevê não somente os orçamentos anuais, mas também o plano plurianual e as diretrizes orçamentárias. Desse modo, a apreciação não pode desconsiderar os demais instrumentos constitucionais de planejamento no âmbito das finanças públicas, conjunto ao qual José Mauricio Conti, com precisão, denomina planejamento orçamentário da Administração Pública, por meio do qual ela “[...] materializará e coordenará as ações governamentais com as quais promoverá o bem comum e atingirá seus objetivos”⁹⁹⁹.

Em cada ente da federação, tais objetivos a serem perseguidos – ao menos aqueles que envolverem despesas de capital ou programas de duração continuada –, juntamente com as metas que permitem avaliar os avanços em sua direção, devem ser previstos, em sua expressão físico-financeira¹⁰⁰⁰, no plano plurianual, instituído por lei, conforme estabelece o artigo 165, § 1º, da CRFB/1988. A análise conjunta dos artigos 165, § 7º, 166, § 3º, inciso I, e § 4º, e 167, § 1º, da Constituição, evidencia que as LDO e as LOA

⁹⁹⁶ MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. **Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC**, Belo Horizonte, v. 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016. p. 39.

⁹⁹⁷ COSTA, Marcos Bemquerer; BASTOS, Patrícia Reis Leitão. Relatórios e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: histórico da atuação do Tribunal de Contas da União nos últimos dez anos. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 64.

⁹⁹⁸ AZEREDO, Renato Luís Bordin de. Análise da natureza jurídica dos tribunais de contas e distinção entre contas de governo e contas de gestão. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 238.

⁹⁹⁹ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da Administração Pública no Brasil**. 2017. 556 p. Tese (Professor Titular) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 48.

¹⁰⁰⁰ Como explica Ronaldo Coutinho Garcia, “O PPA supõe plano de governo, cuja apresentação não está prevista. As despesas mencionadas pelo Artigo 165 seriam aquelas que realizariam os objetivos do plano de governo, principalmente os que exigem investimentos. No entanto, na ausência de explicitação formal desta subordinação, o PPA passa a ser tomado como o substituto dos PNDs [Planos Nacionais de Desenvolvimento] – inclusive em sua temporalidade inconveniente”, cf. GARCIA, Ronaldo Coutinho. **PPA: o que não é e o que pode ser**. In: CARDOSO JR., José Celso; CUNHA, Alexandre dos Santos. **Planejamento e avaliação de políticas públicas**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2015. p. 59.

devem ser compatíveis com o PPA. Nesse sentido, Ronaldo Coutinho Garcia destaca que o PPA foi “[...] concebido com evidente caráter coordenador das despesas governamentais e o poder de subordinar a seus propósitos todas as iniciativas que não tenham sido inicialmente previstas”¹⁰⁰¹.

A cada ano, dentre os objetivos expressos no seu PPA, cada ente federado deve eleger, e incluir na LDO, as prioridades para o exercício seguinte, bem como as metas governamentais a serem nele alcançadas. Tais escolhas, como determina o artigo 165, § 2º, da CRFB/1988, devem orientar a elaboração da LOA.

É correto dizer que as três leis orçamentárias – em sentido amplo – devem se concatenar¹⁰⁰². Nesse sentido, Weder de Oliveira destaca que o sistema orçamentário “[...] criado pela Constituição de 1988, erigido sobre três leis orçamentárias idealizadas numa estrutura jurídico-racional concatenada de planejamento, programação e orçamentação”¹⁰⁰³ não encontra similar nos países que costumam influenciar o pensamento jurídico brasileiro. Assim, como sintetiza,

[...] o plano plurianual deve prescrever objetivos, diretrizes e metas de médio prazo a serem observadas pela lei de diretrizes orçamentárias na prescrição de diretrizes, objetivos e metas de curto prazo, a serem observadas pela lei orçamentária anual na definição de dotações¹⁰⁰⁴.

É, desse modo, no produto do último nível desse sistema orçamentário, representado pela LOA, que se compreendem o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento da seguridade social, como prevê o artigo 165, § 5º, da CRFB/1988. Portanto, na medida em que a LOA, e tudo que ela contém, deve ser elaborada em conformidade com a LDO e com o PPA, a apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas deve seguir o mesmo fluxo do ciclo orçamentário.

Segundo Milene Dias da Cunha, os pareceres prévios deveriam demonstrar o “[...] cumprimento dos compromissos políticos assumidos por ocasião do registro do plano de governo junto ao Tribunal Regional Eleitoral, de modo a demonstrar se esses compro-

¹⁰⁰¹ GARCIA, Ronaldo Coutinho. PPA: o que não é e o que pode ser. *In*: CARDOSO JR., José Celso; CUNHA, Alexandre dos Santos. **Planejamento e avaliação de políticas públicas**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2015. p. 56.

¹⁰⁰² O artigo 35, § 2º, do ADCT – vigente enquanto não substituído pela lei complementar a que se refere o artigo 165, § 9º, inciso I, da CRFB/1988 –, na medida em que estabelece prazos, tanto quanto possível, encadeados de apresentação das propostas das três leis orçamentárias, mostra a preocupação do constituinte com a concatenação desses instrumentos de planejamento orçamentário da Administração Pública.

¹⁰⁰³ OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias**: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 406.

¹⁰⁰⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias**: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 407.

missos estão norteando a elaboração das peças orçamentárias [...]”¹⁰⁰⁵. Para isso, ao invés de partir do PPA, a apreciação da execução dos orçamentos deveria partir das propostas defendidas pelo então candidato à chefia do Executivo, que instruíram o seu registro de candidatura, por exigência do artigo 11, § 1º, inciso IX, da Lei n. 9.504/1997.

Observe-se que as propostas, contidas no plano de governo do candidato vencedor nas eleições, têm o intuito de comunicar aos eleitores o que ele se compromete a fazer caso seja eleito. São, no entanto, propostas unilaterais, não submetidas ao parlamento. Por coerência, espera-se que os governantes, ao apresentarem suas propostas de PPA, LDO e LOA, tenham efetivamente em conta o que prometeram durante os processos eleitorais. Contudo, as decisões estatais a respeito da aplicação dos recursos públicos são as que emergem do processo orçamentário, com participação do Executivo e do Legislativo.

Desse modo, os parâmetros a serem utilizados, pelas cortes de contas, para apreciar a execução dos orçamentos, devem ser colhidos nas leis orçamentárias, não nos planos de governo apresentados à justiça eleitoral. As informações nestes contidas, inegavelmente, são úteis e relevantes para o exercício da *accountability* vertical – inclusive, torna justificável, não cogente, eventual escolha de corte de controle externo por as apresentar, com fins informativos, nos pareceres prévios, de modo que possam ser utilizadas pelos eleitores nas eleições seguintes –, contudo não devem ser utilizadas como critérios para a *accountability* horizontal da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública.

Portanto, a apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas deve partir dos objetivos e metas de médio prazo prescritos no PPA, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na LDO, para só então cuidar, especificamente, da conformidade da execução da LOA. É, justamente, de cada uma dessas etapas que tratam as subseções seguintes deste trabalho.

3.4.1.2.1 Avaliação em relação aos objetivos e metas do PPA

Não basta, vale dizer, a análise do PPA no momento em que as cortes de contas receberem as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Na verdade, ele deve ser considerado desde o planejamento das ações de controle a serem realizadas pelos tribunais de contas com o objetivo de instruir a apreciação da execução dos orçamentos.

Com base no que ele dispõe, a respectiva corte de controle externo deve avaliar se há necessidade de lançar mão de algum instrumento de fiscalização, dentre os que estão à sua disposição – vide subseção 2.6.7.2 (p. 148) deste trabalho –, para examinar algum aspecto específico da execução orçamentária. Assim, por exemplo, a partir do

¹⁰⁰⁵ CUNHA, Milene Dias da. Os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas nas contas de governo: ampliando seu significado como instrumento da qualidade democrática. In: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 235.

conteúdo do PPA, um tribunal de contas pode entender ser necessária, para a instrução da apreciação da execução dos orçamentos de um determinado município, a realização de auditoria de conformidade num contrato referente a uma grande obra pública ou de auditoria operacional para a avaliação de uma importante política pública.

A apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, mais do que a representação de uma das funções das cortes de contas – qual seja, a função consultiva, conforme exposto na 2.6.9 (p. 162) –, deve ser visualizada como um processo que aglutina as demais funções dessas agências especializadas de *accountability* horizontal. Do mesmo modo, tal apreciação, é atividade propícia para o emprego dos diversos tipos de fiscalização, tratados na seção 2.1 (p. 77). Nessa dinâmica, o PPA deve ser utilizado como uma ferramenta de planejamento, um mecanismo de decisão sobre quais funções, tipos e instrumentos de fiscalização convém utilizar na instrução de cada caso.

Mas não é só. Na medida em que os programas governamentais previstos no PPA orientam e condicionam a elaboração anual da LDO e da LOA, as cortes de controle externo, por ocasião da apreciação da execução dos orçamentos, devem avaliar o desempenho da Administração em sua execução e compará-lo com os objetivos e metas de médio prazo prescritos no próprio plano plurianual. Considerando que os programas governamentais inseridos no PPA são compromissos, como ressaltam Elóia Rosa da Silva e Rosana Aparecida Bellan¹⁰⁰⁶, tal avaliação auxilia cada casa legislativa a julgar se o governante cumpriu aquilo que, no processo dialógico orçamentário, se propôs a fazer.

O material básico para que os tribunais de contas realizem a avaliação, deve-se recordar, constará dos documentos e informações apresentados pelos chefes de Poder Executivo, indicados na subseção 3.2.4 (p. 198). É que, como ali apontado, devem integrar a prestação anual de contas tanto as informações necessárias à avaliação do desempenho da Administração na execução dos programas governamentais quanto a avaliação realizada pelo órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, prevista no artigo 74, inciso I, da CRFB/1988. Caso entendam que seja necessária, ou útil, a coleta de outras informações, as cortes de controle externo, de acordo com o planejamento efetuado, podem lançar mão de outros procedimentos ou fiscalizações para as obter.

Vislumbram-se, pelo menos, três diferentes frentes de atuação dos tribunais de contas envolvendo o plano plurianual, na apreciação da execução dos orçamentos. Na primeira delas, preparatória, as cortes devem avaliar a própria estrutura do PPA e seu grau de conformidade em relação aos preceitos constitucionais. Por exemplo, deve-se avaliar se ele prevê objetivos claros, escolhe indicadores que sejam tanto adequados à sua representação quanto passíveis de serem medidos, e prescreve metas de médio prazo.

¹⁰⁰⁶ SILVA, Elóia Rosa da; BELLAN, Rosana Aparecida. A dupla função do tribunal de contas na fiscalização das contas do prefeito municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 55-78, set. 2011. p. 7 (Versão digital).

Numa segunda abordagem, devem avaliar a conciliação entre os diferentes instrumentos de planejamento orçamentário da Administração Pública. Nesse sentido, como ensina José de Ribamar Caldas Furtado, na instrução das contas dos governantes, as cortes de controle externo devem informar se há “[...] harmonia entre os programas previstos na lei orçamentária, o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias [...]”¹⁰⁰⁷.

Finalmente, considerando que, como assevera Sabrina Nunes Iocken, o foco do controle deve “[...] incluir a verificação do resultado da ação governamental [...]”¹⁰⁰⁸ e do “[...] desempenho do mandato num determinado intervalo temporal [...]”¹⁰⁰⁹, os tribunais de contas devem, na apreciação da execução dos orçamentos, realizar a sua própria comparação entre os resultados alcançados pelos programas governamentais e os objetivos e metas de médio prazo estabelecidos no PPA. Não podem se resignar com as informações apresentadas na prestação de contas.

Nesse intuito, em cada ente, a corte de contas competente deve examinar a avaliação realizada pelo órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, realizando os testes necessários, com vistas a definir o grau de confiança que poderá nela depositar. Tal procedimento é necessário, pois, ainda que utilize as informações fornecidas pelo controle interno, a responsabilidade pela opinião emitida no parecer prévio é do tribunal de contas¹⁰¹⁰.

Nessa comparação entre resultados da atuação governamental e objetivos e metas previamente estabelecidos, além das informações apresentadas anualmente pelos governantes, as cortes de contas podem e devem utilizar as informações obtidas no exercício de suas outras competências. Com isso, se fortalece a ideia de que o parecer prévio sobre as contas dos chefes de Poder Executivo deve refletir toda a atuação dos tribunais de contas. Na avaliação de resultados, na medida em que viabilizam “[...] o controle material de resultados na implementação das políticas públicas e na consequente materialização dos direitos fundamentais e sociais [...]”¹⁰¹¹, como destaca Rafael

¹⁰⁰⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 9-10 (Versão digital).

¹⁰⁰⁸ IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das decisões políticas: a construção da gestão pública de qualidade. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 18, n. 97, p. 199-206, maio/jun. 2016. p. 200.

¹⁰⁰⁹ IOCKEN, Sabrina Nunes. **Controle compartilhado das políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 258.

¹⁰¹⁰ As observações contidas neste parágrafo se aplicam a todos os objetos examinados, pelos tribunais de contas, na apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo.

¹⁰¹¹ BALDO, Rafael Antônio. A contribuição das auditorias operacionais para o controle externo das políticas públicas. **Revista de Ciências do Estado – Revice**, Belo Horizonte, v. 3, n. 1, p. 53-90, jan./jul. 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/revce/article/view/5087/3146>. Acesso em: 20 nov. 2019.

Antonio Baldo, são particularmente relevantes os achados e demais informações coletados nas auditorias operacionais realizadas no ente, tenham sido elas planejadas especificamente para instruir a apreciação da execução dos orçamentos ou realizadas por qualquer outra razão¹⁰¹².

É necessário destacar que a avaliação dos resultados da ação governamental deve ser realizada em todas as etapas da apreciação da execução dos orçamentos, da análise em relação aos objetos e metas do PPA, passando pela verificação do cumprimento das metas e prioridades fixadas na LDO, até o exame da conformidade da execução orçamentária. Os pareceres prévios devem enfatizar os resultados alcançados, nas áreas de atuação governamental mais relevantes para a população, considerando, inclusive, as peculiaridades regionais e locais do ente.

Para efetuar essa avaliação, além dos indicadores e metas definidos no PPA, na LDO e na LOA, as cortes de controle externo podem utilizar indicadores gerais, indicadores financeiros e indicadores setoriais. Por exemplo, entre os gerais, econômicos e sociais, destacam-se o Produto Interno Bruto (PIB), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e dados populacionais. Como indicadores financeiros, entre outros, podem ser utilizados valores de receitas total e *per capita*, dependência de transferências obrigatórias e voluntárias de outros entes, dependência de receitas provenientes da exploração de recursos minerais, despesas total e *per capita*, investimentos, resultado fiscal, dívida e endividamento. Entre a infinidade de possíveis indicadores setoriais, pode-se destacar, *verbi gratia*, aqueles definidos na Agenda 2030¹⁰¹³, para os objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS), ou o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)¹⁰¹⁴ e o custo por aluno, para a educação, os índices de mortalidade, o IFDM e as despesas *per capita*, para a saúde, os índices de homicídios ou mortes violentas intencionais, para a segurança pública, e a cobertura das redes de água e esgoto sanitário, para o saneamento básico e o IFDM, para emprego e renda.

Especificamente em relação à utilização dos ODS, eixo central da Agenda 2030, no contexto da apreciação das contas dos governantes, vale registrar que as ISC, reunidas no Congresso da INTOSAI realizado em Moscou, em setembro de 2019, com-

¹⁰¹² Esse escopo amplo da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, enquanto promove uma discussão mais abrangente e transparente da gestão pública, entrega ao Poder Legislativo competente para o julgamento das contas elementos mais concretos para tomar sua decisão, cf. ALBUQUERQUE, Cristhian Carla Bueno de; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de. *A accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. **RBDP – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 43-57, jul./dez. 2013. p. 54.

¹⁰¹³ UNITED NATIONS. General Assembly. **Resolution A/70/1, on 25 September 2015**. Transforming our world: the 2030 Agenda for sustainable development. New York: United Nations, 2015. Disponível em: <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld/publication>. Acesso em: 7 ago. 2019.

¹⁰¹⁴ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal**. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/>. Acesso em: 7 ago. 2019.

prometeram-se a supervisionar, de forma externa e independente, a consecução das metas acordadas pelos respectivos países. Ao firmarem tal compromisso, reconheceram a importância de uma prestação de contas eficaz, transparente e informativa como contribuição para que as prioridades nacionais, especialmente as registradas nos ODS, sejam alcançadas, e o papel estratégico das ISC na governança e coordenação dos esforços dos governos nacionais, regionais e locais¹⁰¹⁵.

Adicionalmente, os tribunais de contas podem se utilizar de índices por eles produzidos, isoladamente ou em conjunto com outros tribunais. Nesse sentido, Luiz Henrique Lima, ao destacar que “Algumas Cortes de Contas desenvolveram índices consolidados que congregam informações sobre diversos resultados relevantes na gestão fiscal de seus jurisdicionados [...]”¹⁰¹⁶, cita o Índice de Gestão Fiscal dos Municípios, do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT), e o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), do TCE-SP.

O referido índice paulista, aliás, foi o paradigma para a criação, pelas cortes de contas em conjunto, da Rede Nacional de Indicadores Públicos, a Indicon, como informa Sabrina Nunes Iocken¹⁰¹⁷. No âmbito dessa rede, elas têm realizado, de forma coordenada, levantamentos – instrumentos de fiscalização utilizados no exercício de sua função fiscalizadora, conforme subseção 2.6.7.2 (p. 148) – para a construção do IEGM e do Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEGE). O IEGM procura retratar o desempenho da Administração Pública municipal em sete áreas de gestão, a saber, educação, saúde, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, proteção dos cidadãos e governança de tecnologia da informação e comunicação. Nele inspirado, o IEGE, por enquanto menos difundido entre os tribunais de contas, busca refletir o desempenho da Administração Pública estadual em sete áreas de gestão, quais sejam, educação, saúde, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, segurança pública e desenvolvimento econômico.

Naturalmente, não se pode exigir das cortes de controle externo que, com vistas a instruir a apreciação da execução dos orçamentos, a cada ano, realizem auditorias operacionais, ou outras fiscalizações específicas, para avaliar cada programa governamental previsto nos PPA de todos os entes sujeitos à sua competência. Se fosse o caso, o controle fatalmente seria muito dispendioso. O que o sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária, instituído na CRFB/1988, exige das cortes de contas

¹⁰¹⁵ CONGRESS OF INTOSAI, XXIII, 2019, Moscow. **Moscow declaration**. Moscow: 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/accords_declarations/EN_23_Moscow_Decl_300919.pdf. Acesso em: 21 out. 2019. p. 2-6.

¹⁰¹⁶ LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 119-120.

¹⁰¹⁷ IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das decisões políticas: a construção da gestão pública de qualidade. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 18, n. 97, p. 199-206, maio/jun. 2016. p. 203.

é que se planejem, considerando também os custos e os resultados de sua atuação, para selecionar as ações governamentais que devem ser examinadas mais detalhadamente e, com isso, realizem a avaliação dos programas governamentais da melhor forma possível.

3.4.1.2.2 Cumprimento das metas e prioridades da LDO

A LDO, por sua vez, deve conter as “metas e prioridades da administração pública”¹⁰¹⁸, nos exatos termos do artigo 165, § 2º, da CRFB/1988. Trata-se de metas definidas e prioridades selecionadas para o período de um ano, a serem obrigatoriamente, respectivamente, buscadas e observadas pela gestão financeira e orçamentária na execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social. Como produtos de um pacto entre Executivo e Legislativo, registrado em lei, a atuação do governo, em relação ao cumprimento das metas e prioridades encerradas na LDO, é passível de controle e deve ser objeto da apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas.

Como observaram Jón R. Blöndal, Chiara Goretti e Jens Kromann Kristensen¹⁰¹⁹, apesar da LDO ser correntemente utilizada no Brasil como se fossem três leis em uma, o seu propósito mais importante é fomentar o debate sobre os grandes agregados orçamentários e suas interações com a economia, criando expectativas adequadas para a LOA. Contudo, de acordo com Weder de Oliveira¹⁰²⁰, esse instrumento de planejamento, que foi a grande inovação do processo orçamentário na CRFB/1988, em função principalmente do seu inchaço, não cumpre satisfatoriamente o seu papel na definição do quadro fiscal e das grandes alocações de recursos, sendo essencial um reposicionamento de seu conteúdo.

Assim, ao apreciar determinada execução dos orçamentos, como etapa preparatória, é importante que a corte de controle externo competente, de forma semelhante ao sugerido em relação ao PPA, avalie se a LDO prevê, de forma adequada, as metas e prioridades que lhe cabem definir. Com essa finalidade, deve verificar se a LDO estabelece, para o exercício a que se refere e para os dois seguintes, metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, como exige o artigo 4º, § 1º, da LRF. Outrossim, deve examinar se a maneira como as prioridades foram registradas permite o seu acompanhamento pelos agentes de *accountability* vertical e horizontal.

Em seguida, deve-se verificar se as metas estabelecidas foram cumpridas e se as prioridades selecionadas foram observadas. Quanto ao cumprimento das metas esta-

¹⁰¹⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

¹⁰¹⁹ BLÖNDAL, Jón R.; GORETTI, Chiara; KRISTENSEN, Jens Kromann. Budgeting in Brazil. **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 3, n. 1, p. 97-131, 2003. DOI: 10.1787/budget-v3-art6-en. p. 116-117.

¹⁰²⁰ OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias**: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 195-196; 291-292; 406; 419.

belecidas na LDO, os tribunais de contas devem aproveitar, na apreciação anual da execução dos orçamentos, as informações obtidas no exercício da fiscalização da gestão fiscal, realizada por força do artigo 59, inciso I, da LRF e tratada na subseção 2.6.7.3 (p. 156) deste trabalho.

Em cada ente federado, para verificar se a administração financeira e orçamentária buscou cumprir a meta estabelecida na LDO para o montante da receita, a corte de contas competente pode confrontar os valores efetivamente arrecadados a cada dois meses com as metas bimestrais de arrecadação, previstas no artigo 13 da LRF. Nesse caso, mais importante do que saber se a arrecadação efetiva alcançou ou superou a prevista é verificar se, no caso de sinais de insuficiência de receita, o chefe do Poder Executivo, enquanto responsável pela gestão fiscal, adotou as medidas cabíveis, inclusive as arroladas no referido artigo, com a finalidade de alcançar as metas de arrecadação.

Também deve ser avaliado o comportamento da gestão fiscal ao conceder ou ampliar incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Nesse caso, é fundamental verificar se a medida é compatível com a meta de arrecadação – e, conseqüentemente, com as demais metas – prevista na LDO, seja por já ter sido considerada na estimativa de receita, seja por estar acompanhada de medidas de compensação, conforme o artigo 14, *caput* e incisos I e II, da LRF.

Para avaliar a gestão fiscal em relação à meta referente ao montante da despesa, a corte de controle externo pode comparar o cronograma de execução mensal de desembolso, previsto no artigo 8º da LRF, com o valor das despesas efetivamente realizadas. As medidas que criarem ou aumentarem a despesa, inclusive de caráter continuado, na forma dos artigos 16 e 17 da LRF, e o comportamento dos governantes nas situações em que o montante realizado for superior ao previsto são, especialmente, relevantes para fins de verificação do cumprimento da meta.

Dentre as metas fiscais previstas na LRF, Weder de Oliveira¹⁰²¹ destaca que a única que realmente tem sido estabelecida como meta a ser alcançada é a de resultado primário. De fato, ela é a principal meta fiscal e pode ser visualizada como uma síntese de todas as outras.

A importância a ela conferida pela LRF, ao lado da meta de resultado nominal, corrobora esta afirmação. Observe-se que, no seu artigo 1º, § 1º, a LRF assevera que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe o cumprimento das metas de resultado fiscal. É o seu potencial descumprimento, conforme seu artigo 9º, que obriga o gestor fiscal a promover a limitação de empenho e movimentação financeira. Do mesmo modo, é necessária a demonstração de que ela não será descumprida para que possam ser majoradas as despesas obrigatórias de caráter continuado, por força do artigo 17, § 2º, da LRF.

¹⁰²¹ OLIVEIRA, Weder de. **Lei de diretrizes orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade** – retomando as origens. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 289.

Pelo exposto, os tribunais de contas devem dedicar especial atenção à verificação do cumprimento das metas de resultado fiscal. Obviamente, precisam verificar se, ao final do exercício, a meta foi alcançada. Porém, considerando que a finalidade de se fixar metas é induzir comportamentos, mais relevante do que a simples verificação do resultado ao final do período, é verificar a atuação do governante ao longo da execução orçamentária; averiguar se as medidas por ele adotadas durante todo o período, na condução da administração financeira e orçamentária, demonstram seu desígnio em cumprir a meta estabelecida.

Assim, não é digno de censura o eventual descumprimento da meta fiscal estabelecida na LDO, quando restar evidente que, ao longo do ano, o governante tomou todas as medidas que, normalmente, seriam necessárias e suficientes para garantir o cumprimento da meta de resultado fiscal, mas, apesar disso, em razão de inesperada e relevante contingência, ocorrida no final do período, a meta não foi alcançada. Da mesma maneira, não se deve dar por regular ou escusada a atuação do chefe de Poder Executivo que, na execução dos orçamentos, adota medidas que atentem contra a meta de resultado fiscal vigente, ainda que tal meta seja alterada ao final do período.

Além dessas, a LDO também deve estabelecer meta para o montante da dívida pública. Logo, na apreciação da execução dos orçamentos, é necessário que a corte de controle externo competente coteje o efetivo montante da dívida com o previsto naquele instrumento de planejamento orçamentário.

Em relação a todas essas metas fiscais, vale dizer, o mandato das agências especializadas de *accountability* horizontal não se restringe à comparação entre as informações constantes dos relatórios fiscais, tais como apuradas pelos responsáveis pela gestão fiscal, e as metas fixadas na LDO. Também cabe, às cortes de contas, verificar a consistência da metodologia de cálculo utilizada, pela administração financeira e orçamentária, para chegar às informações apresentadas.

Afora as metas fiscais exigidas pela LRF, os tribunais de contas também devem apurar, na apreciação da execução dos orçamentos, se as prioridades indicadas na LDO, em razão do previsto no artigo 165, § 2º, da CRFB/1988, foram efetivamente executadas com precedência sobre as demais.

Inicialmente, é necessário apurar se as ações, eleitas como prioritárias na LDO, foram efetivamente orçadas. Em seguida, comparar a sua execução orçamentária com as outras, não prioritárias¹⁰²². Nesse exercício, segundo Liliane Oliveira Rocha

¹⁰²² Embora tal comparação possa parecer trivial, os resultados de pesquisa realizada nos dados da execução – tomada pelo valor liquidado – dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União, referentes aos exercícios de 2008 a 2011, que considerou apenas as ações com despesas primárias discricionárias, mostraram que, dos quatro exercícios analisados, o percentual de execução orçamentária das ações constantes do Anexo de Metas e Prioridades da LDO só foi superior ao das demais em 2011, com as ações não prioritárias tendo maior percentual de execução orçamentária de 2008 a 2010, cf. NOGUEIRA, Liliane Oliveira Rocha. **A impositividade do Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamen-**

Nogueira¹⁰²³, ainda que não executadas integralmente, espera-se que o percentual de execução das ações previstas no Anexo de Metas e Prioridades da LDO seja superior ao das demais.

Desse modo, a partir dessas verificações pouco custosas do ponto de vista do controle, as cortes de controle externo podem colher preciosas evidências a respeito da observância da precedência das prioridades indicadas na LDO, sobre as outras ações governamentais. A partir dos resultados dessa averiguação, caso entendam necessário, os tribunais podem, considerando o planejamento da apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, lançar mão de fiscalizações específicas, com a finalidade de coletar mais evidências sobre o comportamento da administração financeira e orçamentária de determinado ente federado, sob sua competência.

Finalmente, vale recordar, como se assevera na subseção 3.4.1.2.1 (p. 323), que, também, na verificação do cumprimento das metas e prioridades fixadas na LDO, as cortes de contas devem considerar, e registrar no parecer prévio, os resultados da ação governamental. Para isso, podem lançar mão da série de indicadores destacados naquela subseção, com vistas a relacionar – e comunicar ao parlamento e à sociedade – o desempenho em face das metas e prioridades orçamentárias com os resultados efetivos da atuação governamental na vida da população.

3.4.1.2.3 Conformidade com os critérios constitucionais e legais

Considerando que o objetivo específico da apreciação da execução dos orçamentos, no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, como enunciado na subseção 3.4.1.2 (p. 315), é verificar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis, realizada, em cada ente, a avaliação em relação aos objetivos e metas de médio prazo prescritos no PPA e às metas e prioridades anuais definidas na LDO, restará ao competente tribunal de contas apreciar se a execução dos orçamentos ocorreu em conformidade com os demais requisitos constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Nessa empreitada, embora, em razão das lacunas deixadas pelo conjunto normativo, haja grande margem para as próprias cortes de controle externo definirem os exatos critérios segundo os quais a conformidade da execução orçamentária deve ser averiguada, pode-se afirmar que se destacam – ou deveriam se destacar – os critérios contidos na CRFB/1988, nas constituições estaduais, nas leis orgânicas municipais e distrital e na LRF.

tárias. 2012. 127 f. Monografia (Especialização) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, 2012. f. 45-47.

¹⁰²³ NOGUEIRA, Lilians Oliveria Rocha. **A impositividade do Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias**. 2012. 127 f. Monografia (Especialização) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, 2012. f. 26; 45; 67.

Sem dúvida, para verificar se a execução dos orçamentos, em cada ente, se deu em conformidade com os princípios constitucionais regentes da administração pública e com as normas constitucionais aplicáveis, o principal veículo normativo dos critérios a serem utilizados pelos tribunais de contas é a CRFB/1988. Entre os critérios nela encontrados, pode-se citar os relacionados à aplicação mínima de recursos em educação e saúde, à abertura de créditos adicionais e à “regra de ouro” das finanças públicas, entre outras.

Deve-se ter em mente, porém, tanto que a Constituição traz algumas normas relacionadas à execução dos orçamentos que se aplicam somente à União quanto que as casas legislativas subnacionais, desde que não violem CRFB/1988, podem estabelecer nas constituições estaduais ou leis orgânicas, conforme o caso, normas específicas, aplicáveis à execução orçamentária dos respectivos entes. Assim, tais constituições estaduais e leis orgânicas também veiculam critérios a serem utilizados pelas cortes de controle externo na apreciação da execução dos orçamentos.

Posto isso, os primeiros pontos a se destacar, dentre os que integram os critérios mínimos da apreciação da execução dos orçamentos e que devem ser cuidadosamente verificados pelos tribunais de contas, são os relacionados à aplicação obrigatória de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde. Dentre as informações que integram a prestação de contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, conforme indicado na subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho, estão aquelas que demonstram se o ente federado realizou as despesas mínimas obrigatórias¹⁰²⁴, previstas na CRFB/1988, na MDE e nas ASPs. A execução de despesas nessas áreas, nos montantes mínimos estabelecidos na Constituição de 1988 e na legislação complementar, como explicam André Castro Carvalho e Frederico Gonçalves Junkert, “[...] é mandatária ao poder público dentro do exercício financeiro”¹⁰²⁵.

O fato de se exigir dos governantes a apresentação dessas informações, em sua prestação de contas anual, já indica que elas devem ser objeto de apreciação dos tribunais de contas com vistas à emissão do parecer prévio. Nesse caso, porém, adicionalmente, a legislação nacional determina o exame prioritário do cumprimento dos dispositivos constitucionais que impõem a realização de despesas mínimas obrigatórias em educação e saúde, conforme estabelecem, respectivamente, o artigo 73 da LDB e o artigo 37 da LC n. 141/2012. Como se trata de patamares mínimos de execução de despesas, o *locus* adequado para o exame de seu cumprimento pelas cortes de controle externo, no exercício da função consultiva, é a apreciação da execução dos orçamentos.

¹⁰²⁴ Aqui, deve ficar claro, diferencia-se, como faz a melhor doutrina no direito financeiro, a vinculação de receitas da fixação de despesas mínimas obrigatórias, cf. CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 37.

¹⁰²⁵ CARVALHO, André Castro; JUNKERT, Frederico Gonçalves. Ilusões das vinculações de receitas e das despesas mínimas obrigatórias na efetivação dos direitos fundamentais. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 211-231, jul./dez. 2011. p. 214.

Nessa atividade, em relação à educação, o TCU deve verificar o cumprimento do artigo 212 da CRFB/1988, combinado com os artigos 60 e 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), enquanto vigentes. Pelo referido artigo do texto permanente da Constituição de 1988, a União deveria aplicar, anualmente, na MDE, pelo menos o valor equivalente a dezoito por cento da receita resultante de impostos, descontada a parcela da arrecadação de impostos por ela transferida.

Todavia, enquanto vigente¹⁰²⁶ o artigo 110 do ADCT, acrescentado à CRFB/1988 pela EC n. 95, de 15 de dezembro de 2016 – que instituiu, no âmbito da União, o Novo Regime Fiscal (NRF) –, o valor mínimo a ser obrigatoriamente despendido com MDE é igual ao valor calculado para o exercício de 2017, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)¹⁰²⁷. Passados os efeitos do artigo 110 do ADCT, O TCU deverá voltar a considerar o valor calculado conforme o artigo 212 da Constituição.

Os tribunais de contas subnacionais, por seu turno, ao apreciarem as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo sujeitos à sua competência, devem verificar se os respectivos entes aplicaram, no ano a que se referirem as contas, ao menos, vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos, inclusive a proveniente de transferências e descontada a que transferirem a outros entes federados, na MDE, conforme prevê o artigo 212 da CRFB/1988. Ademais, nos casos em que houver norma específica do ente federado, que estabeleça sua obrigação de realizar um montante de despesas mínimas obrigatórias superior ao calculado na forma do referido artigo, a corte de controle externo competente deve verificar o seu cumprimento.

Além disso, até as contas referentes ao ano de 2020, os tribunais de contas devem verificar se cada ente federado, na execução orçamentária, cumpriu o previsto no artigo 60 do ADCT, referente à distribuição e complementação de recursos para os fundos de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação (Fundeb). Para isso, devem considerar a forma como os Fundeb foram regulamentados pela Lei n. 11.494, de 20 de junho de 2007.

¹⁰²⁶ A EC n. 95/2016 prevê que o artigo 110 do ADCT regule o cálculo do valor mínimo a ser aplicado em MDE e em ASPS entre 2018 e 2036. Contudo, entre as quatro ADI ajuizadas no STF – todas elas pendentes de julgamento e reunidas sob a relatoria da ministra Rosa Weber –, pelo menos a ADI n. 5.658 ataca severamente o referido artigo e requer a declaração de sua inconstitucionalidade, cf. MOUTINHO, Donato Volkers; DALLARI, Sueli Gandolfi. Financiamento do direito à saúde e Novo Regime Fiscal: a inconstitucionalidade do artigo 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 19, n. 3, p. 68-90, nov. 2018/dez. 2019. DOI: 10.11606/issn.2316-9044.v19i3p68-90. p. 86.

¹⁰²⁷ Considerando que, em 2017, o valor da receita resultante de impostos da União, descontadas as transferências realizadas, foi de R\$ 272,1 bilhões, o valor mínimo que o governo federal deverá obrigatoriamente aplicar, anualmente, em MDE, entre 2018 e 2036, é de R\$ 49,0 bilhões, em valores correntes de 2017, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos**: dezembro de 2017. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documentos/10180/352657/RREOdez2017%20REPUBL.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019. p. 23.

Destaque-se a necessidade de o TCU verificar se a União cumpriu com sua responsabilidade de suplementação prevista nos incisos V e VII, alínea “d” do artigo 60 do ADCT, e, no cálculo das despesas realizadas com MDE, não considerou valor superior aos trinta por cento da complementação, conforme inciso VIII daquele artigo. Para as demais cortes de contas, ressalta-se a compulsória verificação do cumprimento, por estados, DF e municípios, da destinação mínima de sessenta por cento dos recursos de cada Fundeb ao pagamento dos profissionais do magistério da educação básica em exercício, na forma do artigo 60, inciso XII, do ADCT.

Do mesmo modo que para a educação, as cortes de controle externo devem apurar se os entes federados alcançaram, a cada ano, os níveis mínimos de despesas com ASPS, nesse caso estabelecidos, em conjunto, na CRFB/1988 e na legislação complementar. No caso da União, o TCU deve verificar o cumprimento do artigo 198, § 2º, inciso I, da CRFB/1988, combinado com o 110 do ADCT, enquanto vigente.

Atualmente¹⁰²⁸, segundo o texto permanente da Constituição, a União deveria aplicar em ASPS, anualmente, pelo menos, o valor equivalente a quinze por cento de sua receita corrente líquida (RCL)¹⁰²⁹. Entretanto, do mesmo modo que se observou para a MDE, durante a vigência do temporário artigo 110 do ADCT, o valor mínimo a ser obrigatoriamente despendido com ASPS é igual ao valor calculado para o exercí-

¹⁰²⁸ A respeito da transformação das normas constitucionais que garantem o financiamento da saúde pública no Brasil desde 1988, cf. PIOLA, Sérgio Francisco; PAIVA, Andrea Barreto de; SÁ, Edvaldo Batista de; SERVO, Luciana Mendes Santos. **Financiamento público da saúde: uma história à procura de rumo**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2013. (Texto para discussão n. 1846). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1846.pdf. Acesso em: 18 jun. 2019. p. 9-33; PINTO, Élide Graziane. **Financiamento dos direitos à saúde e à educação**. São Paulo: Fórum, 2015. p. 80-120; e PINTO, Élide Graziane; FLEURY, Sônia. Custeio do direito à saúde: em busca da mesma proteção constitucional conquistada pelo direito à educação. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 54-80, mar./jun. 2012. DOI: 10.11606/issn.2316-9044.v13i1p54-80. p. 65-73. É recomendável que os tribunais de contas acompanhem as propostas de alterações legislativas que podem alterar os critérios de aferição da aplicação de despesas mínimas em MDE e ASPS, como a Proposta de Emenda à Constituição n. 188, de 2019, que intenta acrescentar parágrafos aos artigos 198 e 212 da CRFB/1988, para permitir a compensação entre as despesas realizadas nessas áreas, ante o mínimo estabelecido para cada uma, cf. BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 188, de 2019. Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências. **Diário do Senado Federal**, Brasília, n. 172, p. 239-267, 6 nov. 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8035580&ts=1574076131636&disposition=inline>. Acesso em: 18 nov. 2019.

¹⁰²⁹ A RCL da União, conforme o artigo 2º, inciso IV, alínea “a”, da LRF, equivale ao somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos os valores transferidos aos estados, ao DF e aos Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições sociais previdenciárias, do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

cio de 2017, corrigido pela variação do IPCA¹⁰³⁰. Encerrada a vigência do artigo 110 do ADCT, o TCU deverá voltar a considerar, para verificação do cumprimento das despesas mínimas obrigatórias em ações e serviços públicos de saúde, o valor calculado conforme o artigo 198, § 2º, inciso I, da CRFB/1988.

As cortes de controle externo dos estados, do DF e dos municípios, por sua vez, ao apreciarem a execução dos orçamentos de cada ente subnacional quanto à realização das despesas mínimas obrigatórias em saúde, devem verificar o cumprimento do artigo 198, § 2º, incisos II e III – conforme o caso –, da CRFB/1988, combinados com o § 3º, inciso I, e com os artigos 6º a 8º da LC n. 141/2012. Segundo tais dispositivos, nas ações e serviços públicos de saúde, anualmente e no mínimo, devem ser aplicados, pelos estados e pelo DF, o valor equivalente a doze por cento da soma das receitas indicadas no inciso II¹⁰³¹ do § 2º do artigo 198 da CRFB/1988 – descontadas as transferidas – e, pelos municípios e pelo DF, a quantia correspondente a quinze por cento do somatório das receitas arroladas no inciso III¹⁰³² daqueles parágrafo e artigo constitucionais.

Vale destacar que, como se observa no parágrafo anterior, as despesas mínimas obrigatórias com ASPS do Distrito Federal – tendo em vista que titulariza tanto competências de natureza eminentemente estaduais quanto de natureza precipuamente

¹⁰³⁰ Considerando que, em 2017, o valor da RCL da União foi de R\$ 727,3 bilhões, o valor mínimo que o governo federal deverá obrigatoriamente aplicar, anualmente, em ASPS, entre 2018 e 2036, é de R\$ 109,1 bilhões, em valores correntes de 2017, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos**: dezembro de 2017. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352657/RREOdez2017%20REPUBL.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019. p. 13.

¹⁰³¹ As receitas indicadas no artigo 198, § 2º, inciso II, da CRFB/1988, são: (i) o produto da arrecadação dos impostos sujeitos à sua competência tributária, previstos no artigo 155 da CRFB/1988; (ii) o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, conforme o artigo 157, inciso I, da Constituição; (iii) a parcela que lhes pertence de vinte por cento do produto da arrecadação de eventuais impostos instituídos pela União com fundamento em sua competência tributária residual, consonante com o artigo 157, inciso II, combinado com o artigo 154, inciso I, ambos da CRFB/1988; (iv) do montante recebido da União pelo Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, a teor do artigo 159, inciso I, alínea “a”, da Constituição; e (v) do montante que lhes for entregue pela União, na proporção do valor de suas exportações de produtos industrializados, proveniente da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, conforme o artigo 159, inciso II, da CRFB/1988.

¹⁰³² As receitas indicadas no artigo 198, § 2º, inciso III, da CRFB/1988, são: (i) o produto da arrecadação dos impostos sujeitos à competência tributária municipal, previstos no artigo 156 da CRFB/1988; (ii) o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, conforme o artigo 158, inciso I, da Constituição; (iii) a parcela que lhes couber do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, referente aos imóveis neles situados, de acordo com o artigo 158, inciso II, da CRFB/1988; (iv) a fatia que a eles pertence do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios, a teor do artigo 158, inciso III, da Constituição; (v) seu quinhão sobre o imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, consonante com o artigo 158, inciso IV, da CRFB/1988; (vi) a monta recebida da União pelo Fundo de Participação dos Municípios, por força do artigo 159, inciso I, alínea “b”, da Constituição; (vii) sua porção dos recursos que os estados receberem da União, na proporção do valor de suas exportações de produtos industrializados, conforme combinação entre o inciso II e o § 3º do artigo 159 da CRFB/1988.

municipais, inclusive tributárias – são calculadas somando-se o montante devido caso estado fosse, com a quantia devida caso se tratasse de município. Adicionalmente, de acordo com o artigo 8º da LC n. 141/2012, o DF deve aplicar em ASPS, no mínimo, doze por cento do produto da arrecadação de impostos que, eventualmente, não possam ser segregados em bases estadual e municipal.

Além das informações recebidas nas prestações de contas anuais dos governantes, em cada ente, a realização das despesas mínimas obrigatórias em manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações e serviços públicos de saúde deve ser demonstrada nos anexos 8 e 12 do relatório resumido da execução orçamentária (RREO)¹⁰³³, por força, respectivamente, do artigo 72 da LDB e do artigo 35 da LC n. 141/2012. Logo, todos esses documentos devem subsidiar a apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de controle externo.

Porém, na verificação do cumprimento das despesas mínimas obrigatórias, tais agências especializadas de *accountability* horizontal não estão atadas às informações que lhe são apresentadas na prestação de contas e no RREO, nem são obrigadas a aceitar os valores ali registrados. Ao contrário, os tribunais de contas podem glosar despesas que, eventualmente, tenham sido incorretamente consideradas para fins de cálculo dos valores aplicados em MDE e ASPS, nos documentos apresentados.

Para averiguar se os valores considerados foram efetivamente aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações e serviços públicos de saúde, tais cortes podem se utilizar tanto de procedimentos e fiscalizações planejados especificamente para a instrução da apreciação das contas do respectivo chefe de Poder Executivo, como de outras fiscalizações por ele efetuadas. Nessa apuração, efetuada principalmente por meio de acompanhamentos da gestão fiscal e de auditorias ou inspeções nos órgãos responsáveis pela gestão educacional e da saúde – tratados, respectivamente, nas subseções 2.6.7.3 (p. 156) e 2.6.7.2 (p. 148) deste trabalho –, os tribunais de contas devem observar as definições legais sobre as despesas que podem, e as que não podem, ser consideradas como aplicações em MDE e em ASPS, previstas, respectivamente, nos artigos 70 e 71 da LDB e nos artigos 3º e 4º da LC n. 141/2012.

Neste ponto, vale ressaltar que, na apreciação da execução dos orçamentos, o exame da atuação governamental na prestação de serviços públicos de saúde e educação não deve se limitar à verificação de cumprimento dos dispositivos que fixam a obrigatoriedade de realização de despesas mínimas. Das lições de Adircélio de Moraes Ferreira Júnior e Julia-

¹⁰³³ Enquanto o Anexo 8 do RREO deve apresentar demonstrativo das receitas e despesas com MDE, o seu Anexo 12 do RREO deve expor demonstrativo das receitas e despesas com ASPS, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios. 10 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/777476/Manual+de+Demonstrativos+Fiscais+-+MDF+10ª%20Edição/a7de0c10-15aa-4eab-9c18-91931d4d069d>. Acesso em: 19 jun. 2019. p. 287-383; 406-481.

na Francisconi Cardoso¹⁰³⁴ e Sabrina Nunes Iocken¹⁰³⁵, conclui-se que, conquanto essa verificação quantitativa seja fundamental, ela não é suficiente, pois tão importante quanto apurar o montante aplicado é verificar a qualidade dos gastos, como eles impactam a vida dos cidadãos. Desse modo, é imprescindível que esteja no escopo dessa apreciação realizada pelas cortes de contas, também, a apuração da qualidade dos gastos públicos em MDE e ASPS, pois, como assevera Milene Dias da Cunha, “[...] não basta o cumprimento matemático do dever de gasto mínimo se a ele corresponder estagnação ou regressividade imotivada de indicadores e índices oficiais de desempenho durante o período examinado”¹⁰³⁶.

Tal avaliação de qualidade, conforme o planejamento da apreciação da execução dos orçamentos adotado em cada tribunal de contas, pode ocorrer como parte da avaliação em relação aos objetivos e metas de médio prazo previstos no PPA ou da verificação do cumprimento das metas e prioridades definidas na LDO, tratadas, respectivamente, nas subseções 3.4.1.2.1 (p. 323) e 3.4.1.2.2 (p. 328) deste trabalho. Pode se dar, também, observado tal planejamento, por meio da realização de fiscalizações específicas com essa finalidade, com destaque para as auditorias operacionais, ou com o uso de indicadores setoriais, como os indicados na subseção 3.4.1.2.1 (p. 323), em especial, tendo em conta a Declaração de Moscou¹⁰³⁷, os indicadores e as metas brasileiras referentes aos ODS 3 e 4¹⁰³⁸, respectivamente, assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades, e assegurar a educação inclusiva, equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.

Ao lado da adequação na destinação de recursos à MDE e às ASPS, deve merecer especial atenção das cortes de contas, na apreciação da execução dos orçamentos, a verificação de observância daqueles requisitos e vedações constitucionais que garantem o equilíbrio de forças, no ciclo orçamentário, entre o governante e o parlamento, tendo em conta a distribuição do poder financeiro estampada na CRFB/1988¹⁰³⁹. Nes-

¹⁰³⁴ FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos tribunais de contas – necessidade de mudança do patamar de análise. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 15, n. 82, p. 253-272, nov./dez. 2013. p. 3 (Versão digital).

¹⁰³⁵ IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das políticas públicas: necessidade de uma diretriz normativa no âmbito dos tribunais de contas. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo**: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 265.

¹⁰³⁶ CUNHA, Milene Dias da. O controle da execução orçamentária como meio garantidor de direitos fundamentais. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 196.

¹⁰³⁷ CONGRESS OF INTOSAI, XXIII, 2019, Moscow. **Moscow declaration**. Moscow: 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/accords_declarations/EN_23_Moscow_Decl_300919.pdf. Acesso em: 21 out. 2019. p. 2-6.

¹⁰³⁸ Cf. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **ODS – Metas nacionais dos objetivos de desenvolvimento sustentável**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018.

¹⁰³⁹ É importante adjetivar a distribuição do poder financeiro como aquela “estampada na CRFB/1988”, porque tal distribuição, que é resultante de uma disputa entre o Executivo e o Legislativo, não pode ser representada por uma constante, mas se alinha com a realidade concreta do equilíbrio de forças políticas

sa categoria, pode-se destacar, por exemplo, as normas relacionadas à universalidade orçamentária, inclusive aquelas que regem a abertura de créditos adicionais, e à execução das emendas parlamentares impositivas.

Para a preservação do equilíbrio na distribuição do poder financeiro, tal como decorre das normas constitucionais, é imprescindível que todas as quantias recebidas pelos cofres públicos e todos os gastos governamentais estejam previstos no orçamento. À necessidade de inclusão na peça orçamentária – a ser aprovada com a participação do parlamento – de todas as receitas que o governo é autorizado a arrecadar, bem como de fixação de todas as dotações necessárias à prestação dos serviços públicos – inclusive os investimentos necessários a seu aperfeiçoamento ou ampliação –, a doutrina brasileira¹⁰⁴⁰ de direito financeiro dá o nome de universalidade orçamentária¹⁰⁴¹, como ensinaram Alberto Deodato¹⁰⁴² e José Afonso da Silva¹⁰⁴³.

Pelo exposto, é importante que os tribunais de contas verifiquem se aquelas normas constitucionais destinadas a preservar a universalidade orçamentária foram observadas na execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social. Assim, por exemplo, sempre que apreciarem a execução dos orçamentos, devem verificar se as normas que regem a abertura de créditos adicionais¹⁰⁴⁴ foram seguidas.

de cada tempo e lugar, cf. LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público**: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 42.

¹⁰⁴⁰ Em Portugal, a doutrina usa o termo plenitude orçamental para englobar o que no Brasil se divide entre unidade orçamentária e universalidade orçamentária, cf. CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 282; CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Finanças públicas e direito financeiro: noções fundamentais**. 4. reimpr. Lisboa: AAFDL Editora, 2018. p. 287; MARTINS, Maria d'Oliveira. **Lições de finanças públicas e direito financeiro**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 209-210; e FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. 14. reimpr. v. I e II. Coimbra: Almedina, 2012. p. 349-353.

¹⁰⁴¹ Na doutrina atual, parcela dos autores atribui à universalidade orçamentária a condição de princípio jurídico, como Estevão Horvath e José Mauricio Conti; outros defendem que se trata de uma regra, a exemplo de Régis Fernandes de Oliveira; e, finalmente, há quem diga se tratar de critério, caso de Heleno Taveira Torres, cf. HORVATH, Estevão. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas**. 2014. 418 f. Tese (Professor Titular) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 314; CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério: a luta continua**. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019. Disponível em: <https://www.blucher.com.br/livro/detalhes/levando-o-direito-financeiro-a-serio-1541>. Acesso em: 10 out. 2019. p. 41; 180; OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 636-637; e TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 379-380.

¹⁰⁴² DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 296.

¹⁰⁴³ SILVA, José Afonso da. **O orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 146-152.

¹⁰⁴⁴ De acordo com os artigos 40 e 41 da Lei n. 4.320/1964, os créditos adicionais, definidos como autorizações de despesas excedentes em relação à LOA, classificam-se em suplementares, especiais e extraordinários, destinados, respectivamente, a reforçar dotações orçamentárias insuficientemente previstas na LOA, a despesas sem dotação inicialmente prevista e a despesas urgentes e imprevisíveis, como nos casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Cabe às cortes de controle externo, no exercício de sua função consultiva, verificar se a abertura daqueles créditos adicionais que, conforme ensina Gabriel Loretto Lochagin¹⁰⁴⁵, sujeitam-se ao controle parlamentar forte, quais sejam, os suplementares e os especiais, foram precedidos de autorização legislativa e da indicação da fonte de recursos, como exige o artigo 165, inciso V, da CRFB/1988. Do mesmo modo, no caso de terem sido abertos créditos extraordinários no exercício apreciado, devem avaliar – e, com vistas a informar o julgamento das contas pela respectiva casa legislativa, registrar no relatório que acompanha seu parecer prévio – se ocorreram as situações previstas no artigo 167, § 3º, da CRFB/1988, se estiveram presentes os requisitos e se foi utilizado o instrumento legislativo previstos naquele dispositivo constitucional.

Quando apreciarem a execução orçamentária de determinados ente e exercício, além da abertura de créditos adicionais, os tribunais de contas devem averiguar se ele: iniciou programa ou projeto não incluído na LOA; realizou despesa ou assumiu obrigação direta que extrapolou os créditos orçamentários, incluindo adicionais; transpôs, remanejou ou transferiu recursos, entre categorias de programação ou órgãos, sem prévia autorização legislativa; utilizou créditos ilimitados; cobriu, sem autorização legislativa específica, déficit de estatal, fundação ou fundo, com recursos do orçamento fiscal ou do orçamento da seguridade social; instituiu fundo sem prévia autorização legislativa; transferiu voluntariamente recursos ou concedeu empréstimo para pagamento de despesas com pessoal dos entes subnacionais; utilizou recursos das contribuições sociais vinculadas ao Regime Geral de Previdência Social para realizar despesas distintas de seus benefícios; iniciou investimento, com execução superior a um exercício financeiro, sem o incluir no PPA; deixou de entregar aos demais poderes e órgãos independentes, até o dia 20 de cada mês, os recursos correspondentes ao duodécimo de suas dotações orçamentárias; ou efetuou o repasse do duodécimo ao Legislativo em proporção menor do que a fixada na LOA ou em valor superior aos limites de sua despesa total. Tais práticas são irregulares, pois são vedadas, nessa ordem, pelos incisos I, II e VI a XI do *caput* e pelo § 1º do artigo 167, pelo artigo 168 e pelo artigo 29-A, § 2º, da CRFB/1988.

No âmbito da União, nos últimos anos, o ponto de equilíbrio da distribuição constitucional do poder financeiro foi alterado com a instituição do que Fernando Facury Scaff chamou de “orçamento impositivo à brasileira”¹⁰⁴⁶. Surpreendendo¹⁰⁴⁷ a

¹⁰⁴⁵ LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público**: flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 94-102.

¹⁰⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. Surge o orçamento impositivo à brasileira pela Emenda Constitucional 86. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 24 mar. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mar-24/contas-vista-surge-orcamento-impositivo-brasileira-ec-86>. Acesso em: 24 jun. 2019.

¹⁰⁴⁷ Surpreendendo porque, em tese, “O orçamento autorizativo fornece vantagem distributiva para membros da coalizão, permitindo que parlamentares pertencentes à base governista tenham emendas orçamentárias individuais executadas. A adoção do orçamento impositivo, na forma como disposta, beneficia os parlamentares da oposição e prejudica os da situação”, cf. OLIVEIRA, Carlos Ladreira de; FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O orçamento público no Estado Constitucional

muitos, o Congresso Nacional, via promulgação das EC n. 86, de 17 de março de 2015, e n. 100, de 26 de junho de 2019, tornou obrigatória, ressalvados os casos de impedimento de ordem técnica, a execução orçamentária e financeira das programações decorrentes tanto das emendas parlamentares individuais quanto das emendas parlamentares de bancada, em montantes correspondentes, respectivamente, a um inteiro e dois décimos por cento e a um por cento¹⁰⁴⁸ da RCL realizada no exercício anterior – passíveis de redução nas hipóteses de revisão para baixo da estimativa de receitas que possa resultar no descumprimento da meta de resultado fiscal –, conforme novos parágrafos 9º a 20 do artigo 166 da CRFB/1988¹⁰⁴⁹.

Como Rodrigo Luís Kanayama¹⁰⁵⁰ havia alertado antes de sua promulgação, a aprovação das emendas parlamentares impositivas retirou do Poder Executivo parcela

Democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. **Sequência**, Florianópolis, n. 76, p. 183-212, ago. 2017. DOI: 10.5007/2177-7055.2017v38n76p183. p. 204-205. Contudo, antes da promulgação da EC n. 86/2015, “[...] as taxas de execução de emendas eram baixas inclusive para membros do governo. Portanto, era de interesse de grande parte dos congressistas aumentar o montante pago em emendas”, cf. DINIZ, Vítor. **PEC do orçamento impositivo: um sonho que virou realidade?** 2016. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Departamento de Ciência Política, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 130.

¹⁰⁴⁸ De forma transitória, em 2020 o montante referente às emendas parlamentares de bancada deve equivaler a oito décimos por cento da RCL, conforme o artigo 2º da EC n. 100/2019.

¹⁰⁴⁹ No período entre a promulgação das EC n. 86/2015 e n. 100/2019, enquanto Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana lamentaram que o Poder Legislativo tenha perdido “[...] a oportunidade de buscar uma maior convergência dos recursos derivados de emendas individuais com as prioridades e as políticas estruturantes pré-estabelecidas [...]” e Urá Lobato Martins entendeu que o restante do orçamento ficou sujeito à discricionariedade estatal, Gabriel Loretto Lochagin advertiu que não se deve limitar o conceito de “orçamento impositivo” ao que foi positivado na EC n. 86/2015, cf., respectivamente, LIMA, Eduardo Martins de; VIANA, Priscila Ramos Netto. As relações entre o Executivo e o Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a Emenda Constitucional n. 85/2015. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, v. 2, n. 2, p. 55-78, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1368/pdf>. Acesso em: 24 jun. 2019. p. 217; MARTINS, Urá Lobato. O orçamento impositivo brasileiro: reflexão sobre os avanços e as limitações decorrentes da Emenda Constitucional n. 86/2015. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, v. 2, n. 2, p. 382-398, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1416/pdf>. Acesso em: 24 jun. 2019. p. 394; e LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 140; Com a promulgação da EC n. 100/2019, tendo em consideração o disposto no novel § 10º do artigo 165 da CRFB/1988, por um lado, Rodrigo Luís Kanayama e José Mauricio Conti expuseram que o dever de o Poder Executivo executar as programações orçamentárias, embora mais forte do que o mero compromisso político, não chega à impositividade orçamentária, enquanto Marcus Abraham defendeu que a impositividade de todo o orçamento foi consagrada, cf., respectivamente, KANAYAMA, Rodrigo Luís; CONTI, José Mauricio. Orçamento impositivo e a Emenda Constitucional 100/2019. **Estadão**, São Paulo, Blog Fausto Macedo, 3 jul. 2019. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/orcamento-impositivo-e-a-emenda-constitucional-100-2019/>. Acesso em: 15 jul. 2019; e ABRAHAM, Marcus. Sobre a Emenda Constitucional n. 100: a certeza da impositividade orçamentária. **Jota**, São Paulo, 4 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/sobre-a-emenda-constitucional-no-100-a-certeza-da-impositividade-orcamentaria-04072019>. Acesso em: 15 jul. 2019.

¹⁰⁵⁰ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Reflexões sobre o orçamento impositivo: as emendas individuais impositivas. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 12, n. 47, p. 239-256, jul./set. 2014. p. 254.

de seu poder de gerir o orçamento. Assim, ao apreciar a execução dos orçamentos da União, o TCU deve verificar se as programações incluídas na LOA por emendas parlamentares, individuais e de bancada, foram executadas em conformidade com o artigo 166, parágrafos 9º a 20, da CRFB/1988. Adicionalmente, enquanto viger o NRF, o TCU deve considerar que a atualização dos montantes a serem destinados às emendas parlamentares individuais e de bancada, devem ser atualizados, respectivamente, na forma do artigo 111 do ADCT e do artigo 3º da EC n. 100/2019.

As EC n. 86/2015 e n. 100/2019, porém, não alteram automaticamente a distribuição do poder financeiro nos demais entes da federação, como observa Rodrigo Luís Kanayama¹⁰⁵¹. Desse modo, ao apreciarem a execução dos orçamentos dos entes sujeitos à sua competência, os tribunais de contas subnacionais precisam verificar se há na constituição estadual ou lei orgânica municipal, conforme o caso, dispositivo prescrevendo a execução obrigatória das programações incluídas na LOA por meio de emendas parlamentares. Sendo esse o caso, a verificação de seu cumprimento na execução orçamentária é um dos critérios mínimos da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo.

Além de se sujeitar àquelas normas que preservam o equilíbrio na distribuição do poder financeiro, durante a execução do orçamento, o governante deve zelar pelo equilíbrio das contas públicas. Para isso, é fundamental observar a denominada “regra de ouro” das finanças públicas, segundo a qual, para evitar desequilíbrios fiscais excessivos, é essencial que as despesas correntes sejam financiadas com receitas correntes¹⁰⁵². Por outro lado, como alertaram Richard A. Musgrave¹⁰⁵³ e Marc Robinson¹⁰⁵⁴, não só deve ser permitido como é desejável, que as despesas de capital sejam financiadas com recursos oriundos de operações de crédito, como forma de diluir o seu custo por todo o período em que rendem benefícios à sociedade e de distribuir o peso de seu financiamento entre as várias gerações beneficiadas¹⁰⁵⁵.

No Brasil¹⁰⁵⁶, a CRFB/1988, em seu artigo 165, inciso III, adotou a “regra de ouro” ao vedar “a realização de operações de créditos que excedam o montante das

¹⁰⁵¹ KANAYAMA, Rodrigo Luís. **Orçamento público: execução da despesa pública, transparência e responsabilidade fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 28.

¹⁰⁵² Manoel Pires alerta que o cumprimento da “regra de ouro” não assegura, por conta própria, a sustentabilidade da dívida pública, cf. PIRES, Manoel. Uma análise da regra de ouro no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, São Paulo, v. 39, n. 1, p. 39-50, jan./mar. 2019. DOI: 10.1590/0101-35172019-2896. p. 49.

¹⁰⁵³ MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. Bombay, Calcutta, Madras: Tata-McGraw-Hill, 1959. p. 558-565.

¹⁰⁵⁴ ROBINSON, Marc. Measuring compliance with the golden rule. **Fiscal Studies**, London, v. 19, n. 4, p. 447-462, 1998. DOI: 10.1111/j.1475-5890.1998.tb00295.x. p. 447.

¹⁰⁵⁵ A “regra de ouro” promove não só a justiça intergeracional, como o crescimento econômico, cf. MARI-NESCU, Ada Cristina. Investment and the golden rule in the European Union. **Financial Studies**, Bucharest, v. 22, n. 1, p. 53-63, 2018.

¹⁰⁵⁶ Conquanto as virtudes das regras fiscais fossem conhecidas desde os romanos, a submissão de governos nacionais e subnacionais à “regra de ouro”, iniciada nos anos 1920, representou a primeira onda de adoção

despesas de capital [...]”¹⁰⁵⁷. Porém, permitiu que o rigor dessa regra seja mitigado desde que haja autorização da maioria absoluta do Poder Legislativo, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa¹⁰⁵⁸.

Portanto, o cumprimento da “regra de ouro” das finanças públicas, na forma adotada pela CRFB/1988, é critério mínimo da apreciação da execução dos orçamentos e deve ser cuidadosamente verificado pelas cortes de contas. Nessa averiguação, elas devem considerar o que estabelecem o artigo 32, § 3º, da LRF e o artigo 6º da Resolução n. 48/2007 do Senado Federal, podendo, inclusive, analisar a correção da metodologia de cálculo utilizada pelos entes¹⁰⁵⁹.

de regras fiscais formais, cf. LEEN, Auke R. The new long-term budget of the European Union and new European taxes. *EC Tax Review*, Alphen aan den Rijn, v. 24, n. 1, p. 55-58, 2015; sobre o uso da “regra de ouro”, nos países industriais, para o controle do endividamento dos entes subnacionais, cf. TER-MINASSIAN, Teresa; CRAIG, Jon. Control of subnational government borrowing. In: TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. DOI: 10.5089/9781557756633.071. p. 166-171; a respeito do modo como a União Europeia induziu a constitucionalização, em seus países membros, da “regra de ouro”, cf. WOZNIAKOWSKI, Tomasz Pawed. **Towards fiscalization of the european union?** The European and American fiscal unions in a comparative historical perspective. 2018. 314 p. Thesis (Doctorate in Political and Social Sciences) – Department of Political and Social Sciences, European University Institute, 2018. p. 187-189; sobre a posição da “regra de ouro” como uma das restrições orçamentárias constitucionalizadas na União Europeia, cf. ADAMS, Maurice; FABBRINI, Federico; LAROUICHE, Pierre. **The constitutionalization of European budgetary constraints**. Oxford: Hart Publishing, 2014; a respeito do modo como a “regra de ouro” foi constitucionalizada na Alemanha, Espanha, França e Itália, cf. FABBRINI, Federico. The fiscal compact, the “golden rule” and the paradox of European federalism. *Boston College International and Comparative Law Review*, Boston, v. 36, n. 1, p. 1-38, 2013. DOI: 10.2139/ssrn.2096227. p. 9-18; sobre o papel da “regra de ouro” na mudança da estrutura italiana de governança das finanças públicas, cf. BRANCASI, Antonio. Le trasformazioni dell’assetto e del governo della finanza pubblica negli ultimi cinquanta anni. *Diritto Pubblico*, Bologna, n. 2, p. 413-434, mag./ago. 2018. DOI: 10.1438/91831; e a respeito dos prós e contras da inclusão da “regra de ouro” na zona de União Monetária Europeia, cf. BALASSONE, Fabrizio; FRANCO, Daniele. Public investment, the Stability Pact and the “golden rule”. *Fiscal Studies*, v. 21, n. 2, p. 207-229, jun. 2000. DOI: 10.1111/j.1475-5890.2000.tb00023.x. p. 224-226.

¹⁰⁵⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

¹⁰⁵⁸ É recomendável que os tribunais de contas acompanhem a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição n. 188, de 2019, que institui mecanismos de estabilização e ajuste fiscal a serem automaticamente acionados nos casos em que a “regra de ouro” seja afastada com autorização legislativa, cf. BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 188, de 2019. Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências. *Diário do Senado Federal*, Brasília, n. 172, p. 239-267, 6 nov. 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8035580&ts=1574076131636&disposition=inline>. Acesso em: 18 nov. 2019.

¹⁰⁵⁹ Com vistas à elevação da credibilidade de sua apreciação, é interessante que as cortes de controle externo, ao verificarem o cumprimento da “regra de ouro” pelos entes da federação, considerem o que orienta o tutorial específico do Governo Federal, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. **Tutorial para acompanhamento da apuração do inciso III do art. 167 da Constituição**

Os critérios mínimos da apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas, também, abrangem a verificação de conformidade dos pagamentos de precatórios¹⁰⁶⁰, em relação aos regimes previstos no artigo 100 da CRFB/1988 e nos artigos 33, 78, 86, 87, 97 e 101 a 105 do ADCT¹⁰⁶¹. Isso ocorre porque, como ensina Rodrigo Luíz Kanayama¹⁰⁶², o pagamento de dívidas judiciais pelo regime diferenciado dos precatórios é despesa pública, e há toda uma regulação constitucional sobre como os entes públicos devem reservar recursos para fazer frente a tais despesas.

Outro ponto fundamental em cada apreciação da execução dos orçamentos, realizada pelas cortes de contas no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, é a verificação do cumprimento de eventuais normas, permanentes ou transitórias, que estabeleçam limites para as despesas realizadas pelos respectivos entes.

É o caso do Novo Regime Fiscal da União, instituído, em meio às crises econômica e política¹⁰⁶³, com a promulgação da EC n. 95/2016¹⁰⁶⁴, para vigorar por vinte

Federal de 1988 (Regra de Ouro). Brasília: Secretaria de Política Econômica, 2017. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorios-do-prisma-fiscal/tutoriais/tutorial-regra-de-ouro-despesas-de-capital-e-operacoes-de-credito_final.pdf. Acesso em: 24 jun. 2019.

¹⁰⁶⁰ O precatório pode ser conceituado como “[...] uma carta expedida pelos juízes da execução de sentença ao presidente do tribunal, em virtude de a Fazenda Pública ter sido condenada ao pagamento de quantia certa”, cf. SANTANNA, Gustavo da Silva; ALVES, Ramon Pinto. O regime de precatórios e o (des) interesse (público) no seu pagamento. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto, v. 3, n. 1, p. 217-234, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v3n1p217-234>. p. 223.

¹⁰⁶¹ A respeito da evolução na disciplina constitucional dos precatórios, cf. FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. **Requisitórios. Precatórios e requisições de pequeno valor**: um tema de direito financeiro. 2014. 294 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. f. 30-58; sobre o regime dos precatórios na CRFB/1988, cf. MOREIRA, Egon Bockmann; GRUPENMACHER, Betine Treiger; KANAYAMA, Rodrigo Luíz; AGOTTANI, Diogo Zelak. **Precatórios**: o seu novo regime jurídico. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 47-78; e a respeito do novo regime especial dos precatórios, conforme EC n. 94, de 2016, e 99, 2017, cf. AGOTTANI, Diogo Zelak. **Dívida pública e precatórios**: a evolução do débito e os regimes especiais de pagamento. 2018. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018. f. 123-166.

¹⁰⁶² KANAYAMA, Rodrigo Luíz. Empresas estatais e o regime de precatórios. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 10, n. 37, p. 251-262, jan./mar. 2012. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=78120>. Acesso em: 26 jun. 2019. p. 6 (Versão digital).

¹⁰⁶³ Enquanto o processo de *impeachment* da então presidente da República, Dilma Vanna Rousseff, iniciou-se em 2 de dezembro de 2015 e se encerrou em 31 de agosto de 2016, com a cassação de seu mandato, o país teve retração real do PIB de 3,5% e 3,3%, respectivamente, nos anos de 2015 e 2016, cf. BRASIL. Banco Central do Brasil (BCB). **Indicadores econômicos consolidados**: I22 – Produto Interno Bruto e taxas médias de crescimento. Brasília, 19 jun. 2019. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pec/Indeco/Port/indeco.asp>. Acesso em 25 jun. 2019.

¹⁰⁶⁴ A respeito do processo de tramitação da proposta que originou a EC n. 95/2016, cf. OLIVEIRA, Cleiton de; SILVA, Guaracy. O Novo Regime Fiscal: tramitação e impactos para a educação. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, Goiânia, v. 34, n. 1, p. 253-269, jan./abr. 2018. DOI: 10.21573/vol34n12018.77586. p. 255-258; Para uma análise da constitucionalidade da EC n. 95/2016, especificamente, sob os prismas da autonomia financeira e da separação de poderes, cf. VALLE, Vanice Regina Lírio do. Novo Regime Fiscal, autonomia financeira e separação de poderes: uma leitura em favor de sua constitucionalidade. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4,

anos, que, conforme o artigo 107 do ADCT, tomou, individualmente, os valores de despesa primária pagos pelos poderes e órgãos autônomos federais, no ano de 2016, e os estabeleceu – com taxativas exceções, previstas em seu § 6º – como limites reais para as despesas a serem pagas entre 2017 e 2036¹⁰⁶⁵. Assim, enquanto vigor o NRF, o TCU, com a finalidade de instruir os pareceres prévios a serem emitidos sobre as contas prestadas pelos presidentes da República, deve verificar se a execução orçamentária, no exercício a que se refere cada uma das contas, observou os limites de despesas nele estabelecidos.

Do mesmo modo, embora o NRF, instituído pela EC n. 95/2016, não se estenda aos estados e municípios, as cortes de controle externo devem se atentar para o caso de as casas legislativas instituírem limites próprios para despesas dos respectivos entes¹⁰⁶⁶. Sendo esse o caso, os tribunais de contas competentes devem verificar o seu cumprimento por ocasião da apreciação da execução dos orçamentos. Nessa atividade, vale dizer, têm competência para analisar se a metodologia utilizada pelos entes, para o

n. 1, p. 227-258, jan./abr. 2017. DOI: 10.5380/rinc.v4i1.50340. p. 246-256; A respeito da inconstitucionalidade do artigo 110 do ADCT, cf. MOUTINHO, Donato Volkens; DALLARI, Sueli Gandolfi. Financiamento do direito à saúde e Novo Regime Fiscal: a inconstitucionalidade do artigo 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 19, n. 3, p. 68-90, nov. 2018/dez. 2019. DOI: 10.11606/issn.2316-9044.v19i3p68-90.

¹⁰⁶⁵ Até 2026, os limites serão corrigidos unicamente pela variação do IPCA, quando então, uma vez por mandato, o presidente da República poderá propor, mediante projeto de LC, a alteração do método de correção, conforme o artigo 108 combinado com o artigo 109, § 1º, inciso II, do ADCT.

¹⁰⁶⁶ É o caso, por exemplo, dos novos regimes fiscais dos estados do Ceará, Goiás e Piauí, do Regime de Recuperação Fiscal de Mato Grosso e do Regime de Limitação de Gastos do Mato Grosso do Sul, cf., respectivamente, CEARÁ. Emenda Constitucional n. 88, de 21 de dezembro de 2016. Acrescenta dispositivos à Constituição do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado [do] Ceará**, Fortaleza, 21 dez. 2016. Disponível em: https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2016/ec88_16.htm. Acesso em: 25 jun. 2019; GOIÁS. **Emenda Constitucional n. 54, de 2 de junho de 2017**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para limitar os gastos correntes dos Poderes do Estado e dos órgãos governamentais autônomos, até 31 de dezembro de 2026. Disponível em: http://www.gabinete-civil.goias.gov.br/emendas_constitucionais/emenda_constitucional_n54.htm. Acesso em: 25 jun. 2019; PIAUÍ. Emenda Constitucional n. 47, de 26 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual, para instituir o Novo Regime Fiscal. **Diário Oficial [do] Estado do Piauí**, Teresina, 27 dez. 2016. Disponível em: https://sapl.al.pi.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/4278/4278_texto_integral.pdf. Acesso em: 25 jun. 2019; MATO GROSSO. Emenda Constitucional n. 81, de 22 de novembro de 2017. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Regime de Recuperação Fiscal – RRF, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso**, Cuiabá, a. CXXVII, n. 27.148, p. 60-62, 23 nov. 2017. Disponível em: <http://www.al.mt.gov.br/storage/webdisco/leis/ec-81-2017.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019; e MATO GROSSO DO SUL. **Emenda Constitucional n. 77, de 18 de abril de 2017**. Acrescenta os arts. 55, 56, 57, 58 e 59 ao Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias, para instituir o Regime de Limitação de Gastos, e dá outras providências. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/e121fad77289c54d04256c04007819fa/ab05edf1d26e70e904258107004216bd?OpenDocumen>. Acesso em: 25 jun. 2019; a respeito do Novo Regime Fiscal do Piauí, cf. OLIVEIRA, José Auriço; LIMA, Amanda Cavalcante de. O impacto no novo regime fiscal no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, n. 1, p. 254-273. DOI: 10.32586/rcda.v15i1.360.

cálculo desses limites, conforma-se às condições estabelecidas nos atos legislativos que os instituíram.

Além das tratadas acima nesta subseção, os tribunais de contas precisam examinar as constituições ou leis orgânicas, conforme o caso, para verificar se há outras normas, permanentes ou transitórias, que determinem a destinação de recursos a determinadas áreas. Exemplo desse tipo de norma é o artigo 42 do ADCT, que obriga a União, até 2028, a aplicar anualmente nas regiões Centro-Oeste e Nordeste, preferencialmente no Semiárido, do país, respectivamente, vinte por cento e cinquenta por cento dos recursos destinados à irrigação, metade deles em projetos que beneficiem a agricultura familiar.

Sempre que houver determinação desta natureza nas constituições ou leis orgânicas, a verificação de seu cumprimento é critério mínimo da apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas, no exercício de sua função consultiva. Tal verificação, cabe frisar, tanto pode ser realizada mediante a realização de procedimentos isolados quanto por intermédio de instrumentos de fiscalização, como inspeções e auditorias, de conformidade ou operacionais, planejados especificamente para a instrução da emissão dos pareceres prévios sobre as contas dos chefes de Poder Executivo ou realizados para atender a outra demanda dessas agências especializadas de *accountability* horizontal.

Como já apresentado nesta subseção, na apreciação da prestação de contas dos governantes, a verificação de conformidade da execução dos orçamentos não se limita aos princípios e normas constitucionais, mas estende-se aos princípios e normas legais e regulamentares aplicáveis. Logo, além da CRFB/1988, das constituições estaduais e das leis orgânicas municipais e distrital, todo ato legislativo nacional, federal, estadual, distrital ou municipal, que veicule normas que regulem a execução do orçamento fiscal, do orçamento de investimento das empresas estatais ou do orçamento da seguridade social de quaisquer entes federados, são potenciais veículos normativos de critérios a serem utilizados pelas cortes de contas para apreciar a conformidade da execução orçamentária.

Não se tem a pretensão, neste trabalho, de apresentar todos os possíveis critérios que os tribunais de contas devem utilizar. Ainda assim, entende-se imprescindível, por sua importância e abrangência, destacar alguns dos critérios previstos na LRF¹⁰⁶⁷ e em resoluções do Senado Federal, atos legislativos que veiculam normas gerais de direito financeiro – vide subseção 2.5.4 (p. 121).

¹⁰⁶⁷ A respeito da importância da LRF como veículo de critérios para a apreciação, pelo extinto TCM-CE, das contas prestadas pelos prefeitos municipais cearenses, cf. CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CAVALCANTE, Nirleide Saraiva Coelho e; FREITAS, Alysson Régis Menezes Chaves. A LRF no trabalho de controle de contas públicas – um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 1, p. 233-253, jan./jun. 2015. p. 241.

Dentre os limites aplicáveis à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, cuja fixação a CRFB/1988 delegou à legislação complementar, destacam-se os que visam restringir as despesas com pessoal. Tais limites, previstos no *caput* do artigo 169 da Constituição de 1988, foram definidos nos artigos 19 e 20 da LRF.

De acordo com o artigo 19, inciso I, da LRF, a despesa total com pessoal da União não pode ultrapassar o limite legal de cinquenta por cento da RCL da União. Além disso, a LRF, em seu artigo 20, inciso I, alíneas “a” a “d”, distribuiu tal limite entre os poderes e órgãos federais independentes, do seguinte modo: (i) dois inteiros e cinco décimos por cento para o Legislativo, incluído o TCU¹⁰⁶⁸; (ii) seis por cento para o Judiciário¹⁰⁶⁹; (iii) quarenta inteiros e nove décimos por cento para o Executivo¹⁰⁷⁰; e (iv) seis décimos por cento para o Ministério Público da União, todos calculados sobre a RCL da União.

Para os entes subnacionais, conforme os incisos II e III do artigo 19 da LRF, o limite de despesas totais com pessoal é de sessenta por cento de sua RCL. Como fez para com a União, a LRF, em seu artigo 20, incisos II e III, repartiu os limites globais dos entes subnacionais entre seus poderes e órgãos independentes¹⁰⁷¹. Para os estados e

¹⁰⁶⁸ No Poder Legislativo federal, o limite de 2,5% reparte-se, na forma do § 1º do artigo 20 da LRF, em 0,86% da RCL para o Senado Federal, 1,21% da RCL para a Câmara dos Deputados e 0,43% da RCL para o TCU, cf. BRASIL. Senado Federal. **Ato do Presidente n. 11, de 2019**. Aprova o Relatório de Gestão Fiscal do Senado Federal, referente ao Primeiro Quadrimestre de 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/transparencia/orcamento-e-financas/relatorios-de-gestao-fiscal>. Acesso em: 28 jun. 2019. p. 2; BRASIL. Câmara dos Deputados. **Ato da Mesa n. 242, de 26 de setembro de 2018**. Aprova o Relatório de Gestão Fiscal da Câmara dos Deputados referente ao período de setembro de 2017 a agosto de 2018. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/transparencia/receitas-e-despesas/gestao-fiscal-orcamentaria-e-financas/relatorio-de-gestao-fiscal>. Acesso em: 28 jun. 2019. p. 3; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria n. 182, de 28 de maio de 2019**. Aprova o Relatório de Gestão Fiscal exigido pela Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/transparencia/relatorios/relatorios-de-gestao-fiscal/>. Acesso em: 28 jun. 2019. p. 2.

¹⁰⁶⁹ A respeito da divisão de limites de despesas com pessoal entre os órgãos do Poder Judiciário federal, cf. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 177, de 6 de agosto de 2013**. Altera o percentual destacado como limite para as despesas com pessoal e encargos sociais do Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/32580/2013_res0177_cnj.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 28 jun. 2019. p. 2.

¹⁰⁷⁰ No limite aplicável ao Poder Executivo federal, inclui-se o limite de 3% da RCL para as despesas com pessoal do Judiciário e Ministério Público do DF e Territórios, além da Defensoria Pública dos Territórios, e polícias civil e militar, corpo de bombeiros militar do DF e Fundo Constitucional do DF, conforme o artigo 21, incisos XIII e XIV, da CRFB/1988, e ao quadro em extinção da Administração Pública federal, formado por servidores que prestavam serviços nos ex-territórios do Amapá e de Roraima, de acordo com o artigo 31 da EC n. 19, de 4 de junho de 1998, cf. BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVI, n. 106-E, Seção 1, p. 1-3, 5 jun. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm#art1. Acesso em: 17 ago. 2017.

¹⁰⁷¹ A constitucionalidade dessa repartição, pelo Congresso Nacional, dos limites globais de despesas com pessoal em limites específicos para os poderes e órgãos independentes dos entes subnacionais é questionada

o DF, fixou os seguintes limites: (i) três por cento da RCL divididos entre as casas legislativas e tribunais de contas¹⁰⁷²; (ii) seis por cento para o Poder Judiciário; (iii) quarenta e nove por cento para o Poder Executivo; e (iv) dois por cento para os ministérios públicos estaduais. Para os municípios, por seu turno, os limites são de: (i) seis por cento para as câmaras municipais, incluindo, no caso de São Paulo e do Rio de Janeiro, as despesas com pessoal de seus tribunais de contas; e (ii) cinquenta e quatro por cento para o Executivo. Além desses, deve-se ressaltar que é possível a criação, pelas casas legislativas dos entes subnacionais, de limites próprios, aplicáveis no âmbito do respectivo ente federado, contanto que sejam iguais ou mais restritivos do que os fixados na legislação nacional.

Adicionalmente, o parágrafo único do artigo 22 da LRF prevê uma espécie de sublimite, conhecido como limite prudencial¹⁰⁷³, equivalente a noventa e cinco por cento dos limites específicos previstos no seu artigo 20. Aquele dispositivo ainda enumera algumas restrições aplicáveis ao poder ou órgão independente cuja despesa total com pessoal exceda aos sublimites específicos a ele aplicáveis.

Portanto, na apreciação da execução dos orçamentos, as cortes de contas devem verificar o cumprimento desses limites de despesas com pessoal. Essa atividade inclui averiguar se a metodologia de cálculo das despesas totais com pessoal utilizada, em cada caso, pelos responsáveis pela gestão fiscal, atende aos requisitos estabelecidos na LRF, especialmente, nos parágrafos 1º e 2º de seu artigo 19¹⁰⁷⁴.

na doutrina e foi atacada na ADPF n. 24 e nas ADI n. 2.238, n. 2.241, n. 2.256, n. 2.261, n. 2.365, cf. MOUTINHO, Donato Volkens; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A constitucionalidade da LRF volta à pauta do STF: incisos II e III do artigo 20 da LRF são inconstitucionais, mas produzem efeitos necessários. **Jota**, São Paulo, 3 jun. 2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-constitucionalidade-da-lrf-volta-a-pauta-do-stf-03062019. Acesso em: 28 jun. 2019. No entanto, em julgamento realizado no dia 22 de agosto de 2019, o STF considerou improcedentes tais ações diretas em relação ao artigo 20 da LRF. Até o fechamento deste trabalho, os acórdãos do julgamento ainda não haviam sido publicados. Porém, pode-se verificar, a partir do sétimo minuto do vídeo da transmissão da sessão plenária, os fundamentos para a decisão da suprema corte, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RrW0KbpxW>. Acesso em: 7 nov. 2019.

¹⁰⁷² Nos estados em que há, além do TCE, tribunal de contas dos municípios do estado, esse limite é 3,4%, enquanto o do Executivo é 48,6%, conforme o § 4º do artigo 19 da LRF.

¹⁰⁷³ A respeito do limite prudencial de gastos com pessoal, cf. ABRAHAM, Marcus. Limite prudencial nas despesas públicas de pessoal: as despesas de pessoal são consideradas pela LRF como um dos aspectos mais relevantes dos gastos estatais. **Jota**, São Paulo, 4 ago. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-limite-prudencial-nas-despesas-publicas-de-pessoal-04082016>. Acesso em: 28 jun. 2019.

¹⁰⁷⁴ Infelizmente, em muitos casos, os tribunais de contas chancelaram – ou, até mesmo, criaram – metodologias que, ao arripio da LRF, mascaram o montante das despesas totais com pessoal dos entes sujeitos ao seu controle, cf. RODRIGUES, Ricardo Schneider. O jeito na cultura jurídica brasileira e os tribunais de contas. **REDES – Revista Eletrônica Direito e Sociedade**, Canoas, v. 2, n. 2, p. 87-104, nov. 2014. p. 100-101.

Mas não é só. Aditivamente, naqueles casos em que o Poder Executivo de determinado ente, no exercício ao qual se refere cada uma das contas prestadas pelos governantes, tiver ultrapassado o limite prudencial ou o limite de despesas totais com pessoal, as cortes de controle externo devem examinar se foram adotadas as medidas de controle das despesas com pessoal previstas, respectivamente, nos artigos 22, parágrafo único, e 23 da LRF¹⁰⁷⁵, com vistas a reduzir os gastos com pessoal.

Pelo exposto, o controle dos gastos com pessoal é parte essencial da apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas. Fica claro que tão importante quanto verificar se os limites foram cumpridos, é observar a atuação dos responsáveis pela gestão fiscal nos casos em que a despesa total com pessoal se aproxima desses limites ou os excede. Nos casos em que o limite for excedido, as cortes de contas devem avaliar se as medidas por eles adotadas, considerando as condições econômicas existentes e previsíveis nos momentos de decisão, seriam aptas a reduzir as despesas com pessoal aos limites fixados, nos prazos determinados, demonstrando o seu desígnio em efetivamente controlar tais despesas.

Além dos limites destinados a restringir as despesas com pessoal, a CRFB/1988 outorgou ao legislador a competência e a responsabilidade de fixar os limites aplicáveis à dívida pública e ao endividamento¹⁰⁷⁶.

Por um lado, a CRFB/1988 exigiu lei, com a participação das duas casas do Congresso Nacional e do presidente da República, para dispor sobre operações de crédito, dívida pública e montante da dívida mobiliária federal, conforme incisos II e XIV de seu artigo 48. Tal exigência foi parcialmente satisfeita com a promulgação da LRF, que dispõe sobre operações de crédito e dívida pública, mas o projeto de lei que visava estabelecer o montante da dívida mobiliária federal nunca foi aprovado pelo Congresso Nacional¹⁰⁷⁷.

¹⁰⁷⁵ Os tribunais de contas devem se atentar para o caso de haver alguma norma transitória em vigor, que alongue os prazos nos quais as despesas totais com pessoal devem ser reduzidas ao patamar legal, a exemplo do que propõe o artigo 9º do chamado “Plano Mansueto”, cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 149, de 2019**. Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal, o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar n. 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei n. 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei n. 12.649, de 17 de maio de 2012 e a Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1762548&filename=PLP+149/2019. Acesso em: 28 jun. 2019. p. 5.

¹⁰⁷⁶ Para diferenciar os dois termos, considere que “[...] enquanto a dívida pública é estática, pois se refere a um conjunto de obrigações do ente público, o endividamento é dinâmico, na medida em que diz respeito à prática de atos para a contra[ta]ção da dívida”, cf. ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. **O controle do endividamento público e a autonomia dos entes da federação**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. f. 8.

¹⁰⁷⁷ O Projeto de Lei n. 3.431, de 2000, proposto pelo então presidente da República, por meio da Mensagem n. 1.070, de 3 de agosto de 2000, chegou a ser aprovado na Câmara dos Deputados e enviado ao Senado Federal, onde está arquivado desde o final da legislatura que se encerrou em 2014, cf. BRASIL.

Por outro lado, a CRFB/1988, nos incisos VI a IX de seu artigo 52, conferiu ao Senado Federal, isoladamente, a competência para: (i) fixar limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos estados, do DF e dos municípios; (ii) dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno de todos os entes federativos; (iii) dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno; e (iv) estabelecer condições para o montante da dívida mobiliária dos entes subnacionais. Como é de praxe em assuntos de sua competência exclusiva, para legislar sobre tais assuntos, o Senado editou resoluções¹⁰⁷⁸.

Enquanto na Resolução n. 40¹⁰⁷⁹, de 20 de dezembro de 2001, o Senado Federal fixou limites globais para a dívida consolidada líquida dos estados, do DF e dos municípios, na Resolução n. 43¹⁰⁸⁰, de 21 de dezembro de 2001, ele fixou limites globais para as operações de crédito externo e interno dos entes subnacionais e limites e condições para que eles concedam garantias e contratem operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, bem como limitou, até o final de 2020, as emissões de títulos das dívidas subnacionais aos montantes necessários aos refinanciamentos de suas dívidas mobiliárias. Anos depois, via Resolução n. 48¹⁰⁸¹, de 21 de dezembro de 2007, a câmara alta da República fixou limites globais para as operações de crédito externo e interno da União e limites e condições aplicáveis às garantias por ela concedidas. Percebe-se, portanto, que o limite para a dívida consolidada da União, a exemplo do montante da dívida mobiliária federal, ainda não foi fixado¹⁰⁸².

Senado Federal. **Projeto de Lei da Câmara n. 54, de 2009**. Estabelece limites para a dívida pública mobiliária federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/90787>. Acesso em: 1 jul. 2019.

¹⁰⁷⁸ As resoluções do Senado Federal, quando editadas para fixar tais limites, veiculam normas gerais de direito financeiro, cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Arts. 40 a 47. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 311.

¹⁰⁷⁹ BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 40, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 243, Seção 1, p. 6, 21 dez. 2001. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/562458/publicacao/16433576>. Acesso em: 1 jul. 2019.

¹⁰⁸⁰ BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 43, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 244, Seção 1, p. 1-4, 26 dez. 2001. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/582604/publicacao/16433616>. Acesso em: 1 jul. 2019.

¹⁰⁸¹ BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 48, de 21 de dezembro de 2007. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXLIV, n. 246, Seção 1, p. 5-6, 24 dez. 2007. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/576233/publicacao/16433642>. Acesso em: 1 jul. 2019.

¹⁰⁸² O projeto de resolução que visa limitar a dívida consolidada da União está arquivado desde o final da legislatura que se encerrou em 2018, cf. BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Resolução n. 84, de 2007**.

As omissões do Congresso Nacional e do Senado Federal em fixar, respectivamente, o montante da dívida mobiliária federal e o limite para a dívida consolidada da União restringem o controle da gestão da dívida pública federal pelo TCU¹⁰⁸³. Não obstante, a corte de contas federal, na apreciação da execução dos orçamentos, além de verificar o cumprimento, pela União, dos limites globais para as operações de crédito externo e interno e dos limites e condições aplicáveis às garantias concedidas, previstos na Resolução n. 48/2007, deve apurar os montantes da dívida consolidada da União e da dívida mobiliária federal, preferencialmente em razão do PIB e da RCL, com a finalidade de suprir o Poder Legislativo das informações necessárias ao julgamento das contas prestadas pelos presidentes da República, ampliando, assim, as possibilidades de *accountability*.

A limitação que atinge o TCU, em razão da ausência de limites fixados para os montantes das dívidas consolidada e mobiliária no âmbito federal, não acomete as cortes de controle externo subnacionais. Logo, na apreciação da execução dos orçamentos, realizada para a instrução dos pareceres prévios a serem emitidos sobre as contas prestadas por governadores e prefeitos, no exercício da função consultiva prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, elas devem verificar o cumprimento, por estados, pelo DF e pelos municípios, dos limites globais para a dívida consolidada líquida, para as operações de crédito externo e interno e dos limites e condições para a concessão de garantias e contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, bem como das restrições impostas às suas emissões de títulos, conforme Resoluções n. 40/2001 e n. 43/2001, do Senado Federal.

Adicionalmente, em razão da autonomia financeira dos estados, do DF e dos municípios, suas casas legislativas podem estabelecer limites próprios, desde que iguais ou mais restritivos do que aqueles fixados pelo Senado, aplicáveis às dívidas, às operações de crédito e às concessões de garantia dos respectivos entes federados. Estabelecidos limites por determinado parlamento subnacional, o tribunal de contas competente para emitir o parecer prévio a respeito das contas prestadas pelo governante do respectivo ente, ao apreciar a execução dos orçamentos, deve verificar, também, o seu cumprimento.

Dispõe sobre o limite global para o montante da dívida consolidada da União, em atendimento ao disposto no art. 52, inciso VI, da Constituição Federal e no art. 30, inciso I, da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/83503>. Acesso em: 2 jul. 2019; A respeito da omissão do Senado Federal em fixar limites para a dívida da União, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. *Dívida pública: gerenciamento, fiscalização e controle no Brasil*. In: CONTI, José Mauricio (Coord.). **Dívida pública**. São Paulo: Blucher, 2019. p. 263-264; e PINTO, Élica Graziane. **Controle da administração do endividamento público**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. f. 328.

¹⁰⁸³ A respeito das ações de controle da gestão da dívida pública realizadas pelo TCU, nos últimos anos, cf. MOUTINHO, Donato Volkens; LOCHAGIN, Gabriel Loretto. Controle da gestão da dívida pública federal. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, Brasília, v. 11, n. 2, p. 45-82, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/9037/5641>. Acesso em: 2 jul. 2019. p. 64-74.

Ao verificar o cumprimento dos limites aplicáveis à dívida e ao endividamento de um ente público, cada corte de contas é competente para averiguar a adequação da metodologia de apuração utilizada. Para isso, deve observar as disposições aplicáveis, especialmente os conceitos definidos, previstas no artigo 29 da LRF e nas Resoluções n. 40/2001, n. 43/2001 e n. 48/2007, do Senado.

Além disso, nos casos em que determinado ente da federação exceder algum dos limites fixados para as suas dívidas consolidada e mobiliária e para suas operações de crédito internas e externas, as cortes de controle externo devem verificar a observância das restrições previstas nos parágrafos 1º a 3º do artigo 31 da LRF e examinar a atuação do responsável pela gestão fiscal com vistas a reconduzir a variável excedente ao limite, conforme determina o artigo 31, *caput*, da LRF. Neste ponto, semelhantemente ao que se diz, neste trabalho, sobre o controle das despesas totais com pessoal, os tribunais de contas devem avaliar se as medidas adotadas pelos governantes, tendo em conta as condições econômicas existentes e previsíveis nos momentos de decisão, seriam aptas a reconduzir a dívida ou o endividamento, conforme o caso, aos limites fixados, nos prazos estabelecidos, demonstrando o seu desígnio em efetivamente os controlar.

Ainda relacionados com a dívida pública e com o endividamento, na apreciação da execução dos orçamentos, os tribunais de contas devem verificar se os entes sujeitos à sua competência incorreram nas vedações previstas nos artigos 34 a 37 da LRF. Caso, em determinado ente, alguma dessas vedações não seja respeitada, a corte de contas deve levar o fato ao conhecimento da respectiva casa legislativa, mediante registro no parecer prévio.

Entre as vedações indicadas no parágrafo anterior, destaca-se aquela prevista no artigo 35 da LRF, qual seja, a proibição de realização de operação de crédito entre entes da federação¹⁰⁸⁴. Antes da edição da LRF, contudo, não existia essa vedação. Assim, autorizada por acordos, resoluções ou leis específicas¹⁰⁸⁵, a União firmou, com estados e municípios, diversos contratos de assunção e refinanciamento de dívidas. Em consequência, por um lado, a União se tornou devedora dos credores originais dos entes subnacionais. Por outro lado, tornou-se credora dos estados e municípios cujas

¹⁰⁸⁴ A constitucionalidade da vedação, pelo Congresso Nacional, de realização de operações de crédito entre os entes subnacionais foi atacada na ADI n. 2.250, mas confirmada pelo STF, em julgamento realizado no dia 21 de agosto de 2019. Até o fechamento deste trabalho, o acórdão do julgamento ainda não havia sido publicado, porém, pode-se verificar, a partir do oitavo minuto do vídeo da transmissão da sessão plenária, os fundamentos para a decisão da suprema corte, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 21 de agosto de 2019. **Youtube**, 22 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/6x19Ya0ed94>. Acesso em: 7 nov. 2019.

¹⁰⁸⁵ A respeito do histórico, desde a década de 1970, das operações de assunção e refinanciamento de dívidas dos entes subnacionais pela União, cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Histórico**: créditos da União junto a prefeituras e governos. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/TT_Histórico.pdf/2590a28a-ef99-432a-a11a-d18fe869dbc4. Acesso em: 2 jul. 2019.

dívidas foram refinanciadas com alongamento de prazos e melhorias nas condições de pagamento.

Ocorre que diversos desses contratos ainda apresentam créditos da União junto a entes subnacionais, notadamente, muitos decorrentes das autorizações veiculadas na Leis n. 8.727, de 5 de novembro de 1993, e n. 9.496, de 11 de setembro de 1997, e na Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, tendo em conta a relevância desses débitos dentre as obrigações de estados, DF e municípios e com vistas a apresentar ao Poder Legislativo as informações necessárias ao julgamento das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, os tribunais de contas competentes, ao apreciarem a execução dos orçamentos daqueles entes subnacionais que ainda possuem débitos para com a União, devem verificar o cumprimento das condições e dos compromissos decorrentes desses contratos de assunção e refinanciamento de dívidas.

Pelas mesmas razões postas no parágrafo anterior, ao apreciar a execução dos orçamentos do DF ou de determinado estado ou município, o tribunal de contas competente precisa investigar se tal ente aderiu a algum plano, programa ou regime de socorro ou equilíbrio fiscal¹⁰⁸⁶, tais como o Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal, o Programa de Acompanhamento Fiscal, o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal, o Regime de Recuperação Fiscal – previstos, respectivamente, no artigo 1º, § 3º, da Lei n. 9.496/1997, e nas LC n. 148, de 25 de novembro de 2014, n. 156, de 28 de dezembro de 2016, e n. 159, de 19 de maio de 2017 – ou outro que, eventualmente, seja criado¹⁰⁸⁷. Sendo o caso, a corte de contas deve verificar o cumprimento das obrigações assumidas em decorrência do plano, programa ou regime a que estiver vinculado o ente.

Ao instruírem cada parecer prévio com informações referentes ao controle tanto das despesas totais com pessoal como da dívida e do endividamento – incluindo aqui a situação do ente em relação aos contratos de assunção e refinanciamento de dívidas e aos

¹⁰⁸⁶ A respeito dos sucessivos programas de socorro fiscal da União, cf. ABRAHAM, Marcus. Mais um plano de equilíbrio fiscal: ajuste na saúde das contas públicas não pode depender de programas de socorro fiscal sucessivos. **Jota**, São Paulo, 13 jun. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/mais-um-plano-de-equilibrio-fiscal-13062019>. Acesso em: 2 jul. 2019.

¹⁰⁸⁷ Por exemplo, o Plano Mansueto propõe a criação do Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e do Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 149, de 2019**. Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal, o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar n. 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei n. 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei n. 12.649, de 17 de maio de 2012 e a Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1762548&filename=PLP+149/2019. Acesso em: 28 jun. 2019; para uma comparação de requisitos e benefícios entre o Regime de Recuperação Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, cf. SCHMIDT, Cristiane Alkmin Junqueira. Estados estão na UTI fiscal. Qual a prescrição ideal: RRF ou PEF? **Jota**, São Paulo, 14 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-cristiane-alkmin/estados-estao-na-uti-fiscal-qual-a-prescricao-ideal-rrf-ou-pef-14072019>. Acesso em: 15 jul. 2019.

planos, programas e regimes de socorro ou equilíbrio fiscal –, no exercício de sua função consultiva, as cortes de controle externo devem se utilizar das informações obtidas e dos achados encontrados nos processos de acompanhamento da gestão fiscal¹⁰⁸⁸, expressão de sua função fiscalizadora, conforme apresentado na subseção 2.6.7.3 (p. 156) deste trabalho. Além disso, podem se utilizar das conclusões de outras fiscalizações realizadas, planejadas especificamente para instruir a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo ou realizadas independentemente destas, bem como de novas análises que entenderem necessárias. Isso reforça a conclusão, apresentada noutros pontos deste trabalho, de que parte das demais funções dos tribunais de contas convergem em sua função consultiva.

É necessário observar que tanto os limites de despesas totais com pessoal, previstos nos artigos 19 e 20 da LRF, quanto os limites aplicáveis à dívida e ao endividamento dos entes públicos, previstos nas Resoluções n. 40/2001, n. 43/2001 e n. 48/2007, do Senado Federal, foram fixados em razão da RCL. Assim, qualquer incorreção na apuração da receita corrente líquida levaria à identificação equivocada dos valores máximos permitidos de despesas com pessoal, dívida e endividamento, podendo afetar o controle dessas variáveis.

Desse modo, as cortes de contas devem verificar a exatidão do cálculo da RCL. Caso o façam regularmente no exercício de sua função fiscalizadora, por exemplo, nos processos de acompanhamento da gestão fiscal – vide subseção 2.6.7.3 (p. 156) –, podem aproveitar suas conclusões na apreciação da execução dos orçamentos, devendo registrar na instrução do parecer prévio os eventuais desvios descobertos.

Por falar em receita, na subseção 3.4.1.2.2 (p. 328) deste trabalho, afirma-se que os tribunais de contas devem avaliar o comportamento dos responsáveis pela gestão fiscal nas concessões e ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária das quais decorra renúncia de receita, verificando sua compatibilidade com as metas da LDO. Isso, porém, não é suficiente. Na apreciação da execução dos orçamentos, as cortes de contas devem verificar, também, se tais concessões e ampliações, realizadas no exercício a que se referem as contas prestadas pelo chefe de Poder Executivo, observaram os requisitos constitucionais e legais.

Portanto, devem verificar se ocorreram por intermédio de lei específica¹⁰⁸⁹, acompanhada da estimativa de seu impacto financeiro e orçamentário, como exigem, com-

¹⁰⁸⁸ Inclusive, caso, no âmbito do ente, tenham emitido algum alerta, em razão da despesa total com pessoal de algum dos poderes ou órgãos independentes, da dívida consolidada, da dívida mobiliária, das operações de crédito ou da concessão de garantias ter ultrapassado, no exercício a que se referem as contas prestadas pelo chefe de Poder Executivo, o montante de 90% dos limites fixados, na forma do artigo 59, § 1º, incisos II e III, da LRF, os tribunais de contas devem destacar esse fato no parecer prévio a ser emitido, com o objetivo de informar os membros do Poder Legislativo responsáveis pelo julgamento das contas.

¹⁰⁸⁹ A respeito da exclusividade temática da lei que concede incentivos fiscais, cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 220-224.

binados, o artigo 150, § 6º, da CRFB/1988, e o artigo 113 do ADCT¹⁰⁹⁰. Ademais, naqueles casos, previstos no artigo 14, inciso II, da LRF, em que uma concessão ou ampliação depender de medidas de compensação para se adequar às metas fiscais definidas na LDO, as cortes de controle externo devem averiguar se o incentivo ou benefício concedido somente entrou em vigor após a implementação de tais medidas, conforme exige o § 2º do referido artigo.

Adicionalmente, como destacam Charles Mathusalém Soares Evangelista, Eunice Lemos Rosal Daros, Leonardo Rodrigues Albernaz e Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula, há necessidade de que sejam avaliados, também, os “[...] resultados das políticas públicas que fazem uso de tais benefícios como instrumentos de financiamento”¹⁰⁹¹. Assim, na apreciação da execução dos orçamentos, os tribunais de contas devem averiguar se os recursos públicos direcionados a benefícios tributários, financeiros e creditícios, efetivamente, contribuem para a eficácia das políticas públicas que financiam. As análises necessárias a tal verificação, vale dizer, podem ser realizadas tanto no decorrer da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo como mediante a utilização de instrumentos de fiscalização que estão à sua disposição, conforme 2.6.7.2 (p. 148), sejam planejados especificamente para esse fim ou para atender a quaisquer outras atividades das cortes.

Com relação à receita, recorda-se ainda que, como mostra a subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho, as contas apresentadas pelos governantes, tendo em conta o artigo 58 da LRF, devem evidenciar a adequação das ações e medidas adotadas na fiscalização das receitas, no combate à sonegação tributária e na busca pela recuperação de créditos e pelo incremento das receitas. Logo, como em relação a todos os que, por imposição, acompanhem ou integrem as contas, os documentos e informações que evidenciem a adequação do conjunto de ações voltadas à recuperação administrativa e judicial de créditos, por exemplo, os parcelamentos de créditos tributários, as inscrições e cobranças de créditos da dívida ativa e a gestão dos créditos que estejam com sua exigibilidade suspensa, compõem o objeto mínimo da apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas.

Na face da despesa, na subseção 3.4.1.2.2 (p. 328), destaca-se a importância do cronograma de desembolso e da limitação de empenho, previstos, respectivamente,

¹⁰⁹⁰ A respeito da constitucionalização, com a inclusão do artigo 113 do ADCT pela EC n. 95/2016, da exigência, prevista desde o ano 2000 no artigo 14 da LRF, de estimativa de impacto financeiro e orçamentário para a aprovação de projetos que impliquem em renúncia de receita, cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais. **Revista Conjur**, São Paulo, 16 mar. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em: 3 jul. 2019.

¹⁰⁹¹ EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares; DAROS, Eunice Lemos Rosal; ALBERNAZ, Leonardo Rodrigues; PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de. Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 43, n. 121, p. 46-61, maio/ago. 2011. p. 51-52.

nos artigos 8º e 9º da LRF, para o cumprimento das metas fiscais previstas na LDO. Assim, na apreciação da execução dos orçamentos de cada ente da federação, cabe à corte de controle externo verificar se os critérios utilizados e cálculos realizados para estabelecer a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso estão em conformidade com o que dispõe a LDO, como exige o *caput* do artigo 8º da LRF.

Do mesmo modo, cabe-lhe examinar se o eventual valor a ser contingenciado, estimado ao final de cada bimestre, seria suficiente para atingir as metas de resultado fiscal, tendo em conta as análises efetuadas sobre o comportamento das receitas auferidas e despesas realizadas, como exige o artigo 9º da LRF. Nos casos em que o contingenciamento tiver sido necessário, deve ainda o tribunal de contas competente verificar se a base contingenciável foi definida em conformidade com o que dispõe a LDO.

Na instrução dos pareceres prévios, para a verificação da conformidade tanto da definição dos limites de empenho e movimentação financeira quanto da apuração da base contingenciável e na previsão dos valores a serem contingenciados, as cortes de contas devem aproveitar as informações obtidas no exercício da fiscalização da gestão fiscal, tratada na subseção 2.6.7.3 (p. 156) deste trabalho.

Também devem ser aproveitadas na apreciação da execução dos orçamentos, com a finalidade de melhor instruir os pareceres prévios e disponibilizar ao Poder Legislativo todas as informações necessárias ao julgamento das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, as informações obtidas e análises efetuadas, no exercício da fiscalização da gestão fiscal, referentes às disponibilidades de caixa e inscrições em restos a pagar. De posse dessas informações e considerando a anualidade orçamentária, os tribunais de contas devem verificar se foram inscritos restos a pagar sem suficiente disponibilidade de caixa. Além disso, devem apurar se, nos dois últimos quadrimestres do mandato dos governantes, foram contraídas obrigações, que não foram cumpridas dentro do exercício ou que tenham parcelas que não foram nele pagas, sem que houvesse suficiente disponibilidade de caixa, prática vedada pelo artigo 42 da LRF.

Finalmente, na medida em que as casas legislativas subnacionais, exercendo a parcela de sua competência concorrente ainda pouco utilizada – conforme mostra a subseção 3.2.4 (p. 198) –, passem a exigir a apresentação, na prestação de contas, de documentos e informações específicos, exigíveis em razão de peculiaridades regionais ou locais, que exijam atenção e atuação diferenciada do respectivo ente público, as cortes de controle externo devem avaliar se eles se referem à execução orçamentária do ente. Sendo o caso, elas devem identificar a legislação aplicável e verificar se a execução dos orçamentos a observou, no que se refere às áreas relacionadas com tais peculiaridades regionais ou locais.

Assim, no início da subseção 3.4.1.2 (p. 315), identifica-se o conjunto de documentos e informações que devem ser objeto da apreciação da execução dos orçamentos. Em seguida, define-se o objetivo específico dessa apreciação, qual seja, verificar se os orça-

mentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis.

Finalmente, diante da omissão legislativa em estabelecer quais critérios devem ser utilizados na apreciação da execução dos orçamentos, apresenta-se, nas divisões daquela subseção – quais sejam, esta subseção e as 3.4.1.2.1 (p. 323) e 3.4.1.2.2 (p. 328) –, em rol não exaustivo, o que deve ser verificado nos documentos e informações objeto da apreciação, para alcançar o objetivo definido. Caso os tribunais de contas observem esse escopo mínimo, a apreciação da execução dos orçamentos atenderá ao exigido pelo sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração a cargo dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais, instituído pela CRFB/1988.

É necessário recordar, ainda, que, diante da omissão legislativa, as leis orgânicas de treze (39%) cortes de controle externo estabelecem que a apreciação das contas deve ser realizada na forma prevista em seus atos normativos internos, inclusive no regimento interno. Assim, é de se esperar que os membros das cortes de contas regulamentem o que deve ser verificado na apreciação da execução dos orçamentos, realizada no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, e que, ao fazê-lo, se aproximem do que se apresenta na subseção 3.4.1.2 (p. 315), e em suas subdivisões.

Desse modo, a pesquisa indicou o que os atos normativos internos, das cortes de controle externo, exigem que elas verifiquem na apreciação da execução dos orçamentos. Nos atos normativos internos de dezoito (55%) tribunais de contas é, expressamente, prevista a necessidade de verificarem, na apreciação, se os orçamentos foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Logo, pouco mais da metade das cortes de contas, em seus atos internos, registraram o objetivo da apreciação da execução dos orçamentos¹⁰⁹².

Observou-se que em vinte e um (64%) tribunais de contas há exigência, em seus atos normativos internos, de avaliação do desempenho da Administração na execução dos programas governamentais previstos no planejamento orçamentário. Assim, determinam que os objetivos e metas de médio prazo do PPA e as metas e prioridades da LDO sejam considerados na apreciação da execução dos orçamentos.

Apenas onze (33%) cortes de controle externo preveem, em seus atos normativos internos, a necessidade de verificar, na apreciação da execução dos orçamentos, a realização das despesas mínimas obrigatórias previstas na CRFB/1988, nas constituições

¹⁰⁹² Vide o quadro 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 707-723.

estaduais ou leis orgânicas municipais. É pouco para pontos tão cruciais da apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo como a aplicação, no montante mínimo estabelecido, de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.

Ainda menos cortes de contas preveem, em seus atos normativos internos, a verificação de observância daqueles requisitos e vedações constitucionais que garantem o equilíbrio de forças, no ciclo orçamentário, entre os governantes e os parlamentos, tendo em conta a distribuição do poder financeiro estampada na CRFB/1988. Em nove (27%), dos atos normativos internos estampados na pesquisa, são arroladas, dentre os critérios da apreciação da execução dos orçamentos, as normas que regem a abertura de créditos adicionais, a execução das emendas parlamentares impositivas, individuais ou de bancada, ou outras relativas à preservação do equilíbrio do poder financeiro.

Em doze (36%) tribunais de contas, os atos normativos internos indicam critérios relacionados a, pelo menos, um dos principais aspectos da gestão fiscal. Considerando que entre tais aspectos estão as normas referentes à “regra de ouro” das finanças públicas, ao pagamento de precatórios, aos limites para as despesas realizadas, ao controle das despesas totais com pessoal, da dívida pública e do endividamento, ao cronograma de desembolso e à limitação de empenho, é de se estranhar o baixo percentual de previsão expressa.

De acordo com os resultados da pesquisa, oito (24%) cortes de controle externo relacionaram, em seus atos normativos internos, a necessidade de verificar questões referentes à receita pública, na apreciação da execução dos orçamentos. Esses relacionaram, pelo menos, um ponto de verificação relativo à administração da arrecadação, como o cálculo da RCL, as concessões e ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária, das quais decorra renúncia de receita, ou as ações e medidas adotadas na fiscalização das receitas, no combate à sonegação tributária e na busca pela recuperação de créditos e pelo incremento das receitas.

Se nas casas legislativas subnacionais, por enquanto, não é costume exigir a apresentação, na prestação de contas, de documentos e informações específicos, exigíveis em razão de peculiaridades regionais ou locais do ente que exijam atenção e atuação diferenciada do respectivo ente público, como apresenta a subseção 3.2.4 (p. 198), nas cortes de contas a realidade não é diferente. Como mostrou a pesquisa, apenas dois (6%) tribunais de contas preveem expressamente, em seus atos normativos internos, qualquer critério específico do ente federado. Com isso, ao apreciar as contas prestadas por determinado chefe de Poder Executivo, a corte de contas competente deixa de direcionar esforços à avaliação da atuação governamental em certas áreas de ação que, em razão de suas peculiares realidades econômicas e sociais, merecem maior atenção.

Observa-se, desse modo, que, dentre as sete áreas, representadas na pesquisa, a terem pontos verificados na apreciação da execução dos orçamentos, apenas duas são

mencionadas nos atos normativos internos de mais da metade dos tribunais de contas – ainda que, na classificação efetuada, a simples menção a um dos pontos da área seja suficiente para ela ser considerada como critério da apreciação. Não passa de um terço o número de cortes de contas que indicam, em seus atos internos, o exame das outras quatro áreas.

Portanto, até o momento, é evidente que a regulamentação, pelos tribunais de contas mediante a edição de atos normativos internos, do que eles devem verificar na apreciação da execução dos orçamentos, no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, não é suficiente para suprir a omissão legislativa. Com isso, é seguro afirmar que este é mais um caso em que a legislação infraconstitucional não atende normativamente ao exigido pelo sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a cargo dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais, moldado pela CRFB/1988.

3.4.1.2.4 Opinião sobre a execução dos orçamentos

Considerando o objetivo específico da apreciação da execução dos orçamentos, pode-se afirmar que, encerrada a execução dos procedimentos de verificação planejados – que deveriam abranger, pelo menos, os critérios mínimos indicados anteriormente nesta subseção –, os tribunais de contas devem opinar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis.

Tendo em vista a proximidade da apreciação da execução dos orçamentos com as auditorias de conformidade relacionadas a auditorias de demonstrações financeiras, destacada na subseção 3.4.1.2 (p. 315), tal apreciação deve relatar o grau em que a execução orçamentária cumpre com os critérios estabelecidos, conforme item 13 da ISSAI 400¹⁰⁹³. Assim, já que sua conclusão deve transmitir se o objeto é ou não é compatível, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os critérios aplicáveis, pode-se afirmar que tal apreciação é um trabalho de asseguarção razoável, na forma do item 33 da ISSAI 4000¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹³ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 400**: Princípios fundamentais de auditoria de conformidade, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 3.

¹⁰⁹⁴ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000**: Compliance audit standard. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 13.

A apreciação dos balanços gerais, como mostra a subseção 3.4.1.1 (p. 302), é um trabalho de certificação. São os responsáveis pela administração financeira e orçamentária quem avaliam as posições financeira, orçamentária e patrimonial e preparam as demonstrações contábeis, posteriormente apresentadas nas contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Os tribunais de contas, nesse caso, as examinam e, com base nas evidências encontradas, certificam se elas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem.

Na apreciação da execução dos orçamentos, diferentemente, são as próprias cortes de contas as responsáveis por avaliar se a execução orçamentária ocorreu em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Embora, nas contas, sejam apresentados documentos e informações sobre a execução dos orçamentos, inclusive a avaliação do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, não há certificação. Portanto, segundo a classificação adotada pela ISSAI 4000¹⁰⁹⁵ – vide itens 31, 37 e 38 –, tal apreciação é um trabalho de relatório direto executado com assecuração razoável, de modo que sua conclusão deve opinar se o objeto é ou não é compatível, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os critérios aplicáveis. Essa opinião, vale dizer, deve ser emitida de forma claramente separada daquela a respeito das demonstrações contábeis, como exige o item 16 da ISSAI 4000¹⁰⁹⁶.

Tendo em conta o item 59 da ISSAI 400¹⁰⁹⁷, a opinião acerca da execução dos orçamentos deve ser não modificada ou modificada. Deve ser não modificada quando não forem identificados casos relevantes de não conformidade com os critérios utilizados, conforme item 193 da ISSAI 4000¹⁰⁹⁸.

¹⁰⁹⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000: Compliance audit standard**. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 12; 14.

¹⁰⁹⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000: Compliance audit standard**. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 8.

¹⁰⁹⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 400: Princípios fundamentais de auditoria de conformidade**, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 3.

¹⁰⁹⁸ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000: Compliance audit standard**. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 47.

Por outro lado, pode ser modificada em razão de limitação de escopo ou da identificação de relevantes não conformidades. O item 194 da ISSAI 4000 determina o tipo de opinião modificada que deve ser utilizada de acordo com a situação, nos seguintes termos:

194. O auditor modifica sua opinião em casos de:

a) Não conformidades relevantes. A depender da extensão da não conformidade, ela pode resultar em:

i. Uma opinião qualificada (se os desvios de conformidade forem relevantes, mas não generalizados): “Com base no trabalho de auditoria realizado, concluímos que, exceto pela [descrever exceção], o objeto da entidade auditada está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [critérios aplicáveis]...”, ou

ii. Uma opinião adversa (se os desvios de conformidade forem relevantes e generalizados): “Em nossa opinião, [o assunto] não está em conformidade... em todos os aspectos relevantes com [critérios aplicáveis]... e os desvios de conformidade são generalizados” ou

b) Limitação de escopo. A depender da extensão da limitação, ela pode resultar em:

iii. Uma opinião qualificada (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada a respeito da conformidade com os critérios e os possíveis efeitos de eventuais não conformidades são relevantes, mas não generalizados): “Em nossa opinião, exceto pela [descrever a exceção], não é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados.”, ou

iv. Uma abstenção de opinião (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a conformidade com os critérios e os possíveis efeitos de eventuais não conformidades são relevantes e generalizados): “Não expressamos uma opinião sobre o assunto. Não conseguimos obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer uma base para uma opinião...”¹⁰⁹⁹.

Embora, por ocasião da apreciação da execução dos orçamentos, como destaca Weder de Oliveira, os tribunais de contas devam reportar as “[...] operações inconstitucionais, ilegais, ilegítimas, antieconômicas, ineficientes ou, por qualquer outra razão, qualificadas sob o rótulo geral ‘irregulares’ [...]”¹¹⁰⁰ encontradas, é necessário ressaltar que nem todo descumprimento legal ou regulamentar implica, necessariamente,

¹⁰⁹⁹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000**: Compliance audit standard. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 47-48 (tradução nossa).

¹¹⁰⁰ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 40-41.

a emissão de opinião modificada pela corte de contas. Semelhantemente ao que ocorre na apreciação das demonstrações contábeis, tratada na subseção 3.4.1.1 (p. 302) deste trabalho, apenas as irregularidades relevantes, materiais, devem modificar a opinião a ser emitida sobre a execução dos orçamentos.

Como prevê o item 47 da ISSAI 400, “Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos”¹¹⁰¹. De acordo com o referido item, uma desconformidade pode ser relevante, quantitativa ou qualitativamente, por natureza ou em razão do contexto no qual ela ocorre. Seja como for, para interpretar se uma impropriedade ou irregularidade é material, depende-se do julgamento profissional dos auditores envolvidos no trabalho.

Nesse julgamento, vale destacar, de acordo com o item 186 da ISSAI 4000¹¹⁰², a materialidade quantitativa não se restringe a quantias monetárias, podendo envolver outras medidas quantitativas. Como explica o item 129 da ISSAI 4000¹¹⁰³, para determinar o limiar de materialidade, tendo em conta as medidas que os usuários da informação têm maior probabilidade de considerar importantes, aplica-se uma porcentagem a uma referência¹¹⁰⁴.

Porém, a apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas é um daqueles casos indicados no item 130 da ISSAI 4000¹¹⁰⁵, nos quais, usualmente, os fatores qualitativos são tão ou mais importantes que os fatores quantitativos. Mais

¹¹⁰¹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 400**: Princípios fundamentais de auditoria de conformidade, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 9.

¹¹⁰² INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000**: Compliance audit standard. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 46.

¹¹⁰³ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000**: Compliance audit standard. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 34.

¹¹⁰⁴ Não é demais lembrar que, segundo resultados da pesquisa de Juliane Madeira Leitão e José Alves Dantas, expostos na subseção 3.4.1.1 (p. 302), no exame das demonstrações contábeis, a porcentagem, aplicada a referencial, adotada para definir o valor a partir do qual as distorções quantitativas são consideradas relevantes, comumente, é menor ou igual a 2%, cf. LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/download/936/pdf>. Acesso em: 18 jul. 2019. p. 164.

¹¹⁰⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000**: Compliance audit standard. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 34.

uma vez, conforme expõe o item 187 da ISSAI 4000¹¹⁰⁶, o julgamento profissional é essencial para determinar a relevância qualitativa de eventuais inconformidades identificadas, considerando a visibilidade e sensibilidade do programa em questão, as necessidades e expectativas dos usuários, especialmente dos parlamentares e dos cidadãos, e o tipo de autoridade cujos atos são examinados.

A partir da análise da CRFB/1988 e dos demais veículos normativos introdutórios de normas gerais de direito financeiro, percebe-se que não há disposição constitucional, legal ou regulamentar, aplicável a todos os entes federados, que estabeleça, expressamente, quais são as não conformidades que, eventualmente detectadas, deveriam acarretar, por sua relevância inerente, a modificação da opinião em relação à execução dos orçamentos. Do mesmo modo, como se observou na pesquisa, disposição com essa função não é encontrada nas constituições estaduais e nas leis orgânicas dos municípios integrantes da sua amostra, selecionados na forma apresentada no Apêndice B (p. 541)¹¹⁰⁷.

Exame minucioso, de dispositivos destacados na pesquisa, revela que só quatro (12%) leis orgânicas de tribunais de contas indicam a modificação do parecer prévio quando forem evidenciadas inconformidades. Cada uma delas, por sinal, indica, de forma específica, apenas uma irregularidade que causaria a modificação da opinião¹¹⁰⁸.

Na pesquisa aos atos internos, por seu turno, mediante análise pormenorizada de seus dispositivos, percebe-se que somente sete (21%) cortes de contas, em seus atos, citam a modificação da opinião nas hipóteses em que forem identificadas irregularidades. Três (9%) delas se limitam a identificar, de forma específica, a ocorrência de irregularidades que causem dano ao erário como razão para emitir opinião adversa. Outras quatro (12%) definem, com algum nível de detalhe, um rol de não conformidades consideradas relevantes para modificar a opinião a respeito da execução dos orçamentos¹¹⁰⁹⁻¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000: Compliance audit standard**. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 46.

¹¹⁰⁷ Vide os quadros 7 e 8 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 620-620.

¹¹⁰⁸ Vide o quadro 16 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-706.

¹¹⁰⁹ Entre elas, é digna de nota a classificação de irregularidades, publicada pelo TCE-MT, utilizada para tipificar as não conformidades nas apreciações e nos julgamentos de contas por ele realizados. As irregularidades nela classificadas como gravíssimas podem, por si só, conduzir à modificação na opinião sobre a execução dos orçamentos, cf. MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Classificação de irregularidades**: critérios para as decisões sobre as contas anuais. 5 ed. Cuiabá: Publicontas, 2015. Disponível em: http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00057359/TCEMT_Classificacao%20de%20Irregularidades%20-%205aEdicao.pdf. Acesso em: 19 nov. 2019; e LIMA, Luiz Henrique. O

De qualquer modo, ainda que nem a lei orgânica, nem qualquer ato normativo interno, de determinado tribunal de contas, estabeleçam as situações nas quais deve ocorrer a modificação da opinião sobre a execução dos orçamentos, o julgamento profissional deve ser aplicado caso a caso, tanto para avaliar se as não conformidades eventualmente identificadas são suficientemente relevantes para modificar a opinião a ser emitida quanto para definir o tipo de modificação a ser a ela aplicado. Nesse juízo, a forma gravosa como a legislação sanciona algumas violações às normas aplicáveis à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, com consequências, para o agente público que as cometer ou, até mesmo, para o ente no qual elas ocorrerem, mais duras do que a rejeição de contas, na medida em que indicam a relevância a elas inerente, podem funcionar como norte.

É o caso, por exemplo, das violações a normas de gestão financeira e orçamentária da Administração Pública que ensejam a adoção da excepcional medida da intervenção nos entes federados, das que são tipificadas como crimes contra as finanças públicas ou como crime de responsabilidade e das que são consideradas atos de improbidade administrativa ou infrações administrativas contra as leis de finanças públicas. Tais não conformidades, mesmo quando não envolvam grandes somas financeiras, possuem alta materialidade qualitativa, de forma que são relevantes no contexto da apreciação da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social.

Assim, caso os tribunais de contas observem a suspensão do pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos – exceto por motivo de força maior –, a retenção, além dos prazos legais, de receitas tributárias que deveriam ser entregues a outros entes, a omissão na prestação de contas – quando não suprida pela tomada de contas efetuada pela casa legislativa competente –, ou a não aplicação dos recursos mínimos obrigatórios na manutenção e desenvolvimento do ensino ou nas ações e serviços públicos de saúde, irregularidades graves a ponto de autorizarem intervenção¹¹¹¹ de um ente da federação em outro, conforme estabelecem os artigos 34, incisos V, alíneas “a” e “b”, e VII, alíneas “d” e “e”, e 35, incisos I a III, da CRFB/1988, devem emitir opinião modificada em relação à execução dos orçamentos.

controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 118-119.

¹¹¹⁰ Vide o quadro 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 707-723.

¹¹¹¹ Pode-se conceituar a intervenção como um mecanismo juspolítico que, com o objetivo de preservar a unidade da federação, permite que a entidade central restrinja, transitoriamente, a autonomia dos entes subnacionais, cf. CONTIPELLI, Ernani; MATSUSHITA, Thiago. Intervenção no federalismo brasileiro e princípio da proporcionalidade. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC**, Belo Horizonte, a. 7, n. 27, p. 719-732, set./dez. 2013. p. 722.

Algumas irregularidades passíveis de serem cometidas na execução dos orçamentos são consideradas tão graves pelo legislador nacional que foram, também, tipificadas como crimes contra as finanças públicas, nos artigos 359-A a 359-H do Código Penal. Portanto, pode-se afirmar que tais desconformidades – quais sejam, a realização de operação de crédito sem prévia autorização legislativa ou em desacordo com os limites legais e regulamentares, a inscrição em restos a pagar sem prévio empenho ou excedente ao limite legal, a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do mandato, cuja despesa não possa ser paga antes do término do mandato nem tenha suficiente disponibilidade de caixa, a ordenação de despesa não autorizada por lei, a prestação de garantia em operação de crédito sem a constituição de contragarantia adequada, a omissão no cancelamento de restos a pagar inscritos em excesso, a emissão de ato que eleve a despesa total com pessoal nos últimos cento e oitenta dias do mandato ou legislatura e a negociação de títulos da dívida pública sem obedecer aos requisitos para sua criação e negociação –, relevantes por natureza, devem acarretar a modificação da opinião sobre a execução dos orçamentos.

Do mesmo modo, aquelas infrações cometidas na execução dos orçamentos, que sejam tipificadas como crimes de responsabilidade¹¹¹², na medida em que são graves o suficiente para custar aos chefes de Poder Executivo a perda do cargo e a inabilitação transitória para o exercício de função pública, são relevantes o bastante para causar a modificação da opinião na apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas. É o caso, por exemplo, dos crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária e contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos, previstos, respectivamente, nos artigos 10 e 11 da Lei n. 1.079/1950, e dos “crimes de responsabilidade” dos prefeitos municipais, arrolados nos incisos do artigo 1º do DL n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Confirmando a relevância das irregularidades elevadas a crimes de responsabilidade, Hely Lopes Meirelles, autor do projeto transformado no DL n. 201/1967, relatou sua “[...] preocupação em definir os tipos mais danosos à Administração Municipal [...]”¹¹¹³.

O legislador constituinte, como se vê no artigo 37, § 4º, da CRFB/1988, considerou suficientemente graves para importar a suspensão dos direitos políticos, a perda da

¹¹¹² Apesar da denominação, os crimes de responsabilidade não são infrações penais, mas infrações político-administrativas, cf. DALLARI, Adilson Abreu. Crime de responsabilidade não é infração penal. **Revista de Direito Administrativo Aplicado**, Curitiba, v. 4, p. 49-56, mar. 1995. p. 51. No entanto, como destacam Hélcio de Abreu Dallari Júnior e Rogério Gesta Leal e Jonathan Augustus Kellermann Kaercher, o DL n. 201/1967, causa confusão quando denomina “crimes de responsabilidade” as infrações penais tipificadas em seu artigo 1º, enquanto chama de infrações político-administrativas os verdadeiros crimes de responsabilidade previstos em seu artigo 4º, cf. DALLARI JÚNIOR, Hélcio de Abreu. **Infrações político-administrativas cometidas por prefeitos municipais**. 2002. 127 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. f. 47-48; e LEAL, Rogério Gesta; KAERCHER, Jonathan Augustus Kellermann. *O impeachment de prefeito municipal no Brasil: possibilidades materiais e processuais*. **Barbarói**, Santa Cruz do Sul, n. 42, p. 140-156, jul./dez. 2014. p. 150; 153.

¹¹¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 777.

função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, a prática de atos de improbidade administrativa¹¹¹⁴. Esse tratamento, esculpido na Constituição de 1988, ressalta a relevância intrínseca desses atos para a ordem jurídica nacional, inclusive para fins de apreciação da execução dos orçamentos. Dessa forma, os atos de improbidade administrativa que importem enriquecimento ilícito, que causem prejuízo ao erário, que concedam ou apliquem indevidamente benefício financeiro ou tributário ou que aten-tem contra os princípios da administração pública, previstos, respectivamente, nos artigos 9º a 11 da Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992, quando praticados pelo governante na gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, devem causar a modificação da opinião das cortes de controle externo em relação à execução orçamentária.

Embora com gravidade inferior às irregularidades que ensejam a intervenção, das que são tipificadas como crime contra as finanças públicas ou como crime de responsabilidade e das que são consideradas atos de improbidade administrativa, não se pode ignorar a relevância das infrações administrativas contra as leis de finanças públicas, enumeradas no artigo 5º da Lei n. 10.028/2000. Assim, quando os tribunais de contas verificam que o governante deixou de divulgar, ou de enviar aos órgãos devidos, o relatório de gestão fiscal, propôs LDO sem metas fiscais, deixou de limitar empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei, ou deixou de ordenar ou promover medidas necessárias à redução da despesa total com pessoal, quando ultrapassado o limite legal, além de promoverem sua responsabilização pessoal nos termos do artigo 5º, § 1º, da Lei n. 10.028/2000, devem avaliar a necessidade de modificarem sua opinião na apreciação da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social.

Na apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas, uma vez que sejam evidenciados casos das não conformidades tratadas de forma tão gravosa pela legislação, indicadas nos parágrafos anteriores, o tipo de opinião modificada a ser emitida deve ser definido de acordo com o item 194 da ISSAI 4000¹¹¹⁵. Caso os desvios

¹¹¹⁴ Parcela da doutrina considera que a improbidade, quando qualificada pela expressão administrativa, não se limita ao ideário de desonestidade e possui significado diverso da imoralidade administrativa. Possui amplo significado, como sugere o conteúdo legal que lhe deu o legislador por intermédio da Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992, cf. CUCINELLI, Otavio Henrique Simão e. **Da aplicação do princípio da insignificância aos atos da improbidade administrativa**. 2015. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. f. 59-62. Outros defendem “[...] inexistência de diferenças semânticas entre as expressões ‘moralidade’ e ‘probidade’, que podem e devem ser utilizadas para o mesmo fim, a preservação da moralidade administrativa”, cf. RIBEIRO, Francielly da Silva; PINTO, Rodrigo Serpa. Lei n. 8.429: uma breve análise sobre suas características e particularidades. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 141-179, jan./jun. 2018. DOI: 10.32586/rcda.v16i1.377. p. 147-148.

¹¹¹⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). **ISSAI 4000: Compliance audit standard**. INTOSAI: Copenhagen, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4899>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 47-48.

de conformidade sejam relevantes, mas não generalizados, a opinião deve ser qualificada. Caso algum deles seja, além de relevante, generalizado, a opinião deve ser adversa.

Deve ficar claro que o rol de não conformidades consideradas inerentemente relevantes para efeitos de apreciação da execução dos orçamentos, arrolado nos parágrafos anteriores e coletado do próprio conjunto normativo nacional, não é *numerus clausus*, antes é apresentado com a finalidade de servir de referência, como uma bússola. Desse modo, ao apreciarem as contas prestadas pelos presidentes da República, pelos governadores de estado e do DF e pelos prefeitos municipais, sempre que os tribunais de contas verificarem a ocorrência de impropriedades ou irregularidades na execução orçamentária, devem avaliar, com julgamento profissional, se tais desconformidades possuem materialidade, quantitativa ou qualitativa, para sustentar a modificação da opinião, e esmar se são generalizadas para definir qual tipo de opinião modificada deve ser emitido.

Pode ocorrer, vale dizer, de uma não conformidade ser considerada não material na apreciação dos balanços gerais, por não causar distorção relevante nas demonstrações contábeis, mas ser considerada material na apreciação da execução dos orçamentos. Daí a exigência de opiniões separadas em relação aos balanços gerais e à execução do orçamento, condizente com o item 125 da ISSAI 200¹¹¹⁶.

Em resumo, nesta subseção 3.4.1.2, inclusive suas subdivisões, identifica-se o objeto mínimo da apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas e a possibilidade delas estenderem o objeto de sua apreciação para além do mínimo. Define-se, ainda, o objetivo específico daquela apreciação, qual seja, verificar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis.

Verifica-se que não há norma constitucional ou geral federal que defina, claramente, quais são os critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas e que, dentre as normas que completam o conjunto normativo referente à matéria, as constituições estaduais e as leis orgânicas dos municípios pouco se ocuparam dessas questões. Mostra-se, também, a insuficiência dos dispositivos contidos nas leis orgânicas das cortes de contas para estabelecer o que deve ser verificado na apreciação da execução orçamentária, de modo que fica evidente a omissão legislativa sobre a matéria.

¹¹¹⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 200**: Princípios fundamentais de auditoria financeira, Beijing, 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 30 out. 2019. p. 23-25.

A partir da CRFB/1988, conclui-se que a apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de controle externo deve partir dos objetivos e metas de médio prazo prescritos no PPA, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na LDO, para então ser cotejada com os critérios estabelecidos da legislação financeira. Apesar do descrito cenário de omissão legislativa, minucioso exame daquelas normas de direito financeiro aplicáveis à execução dos orçamentos, veiculadas pela CRFB/1988, pelas constituições estaduais, pelas leis orgânicas municipais, pela LRF e pelas resoluções do Senado Federal, permite identificar um conjunto de critérios mínimos – sem qualquer pretensão de totalidade ou exclusividade –, segundo os quais a execução orçamentária deve ser medida. O exame dessas normas, em conjunto com as disposições das normas técnicas profissionais aplicáveis às auditorias governamentais, possibilita, também, esclarecer como os tribunais de contas devem avaliar as não conformidades eventualmente detectadas e determinar o seu impacto na opinião a ser emitida.

Espera-se que, para suprir a omissão legislativa, os membros das cortes de contas definam quais critérios as respectivas agências especializadas de *accountability* horizontal devem utilizar para apreciar a execução dos orçamentos e que, ao fazê-lo, se aproximem daquele conjunto de critérios mínimos identificado. Contudo, ante o exposto, fica evidente que a regulamentação, pelos tribunais de contas mediante a edição de atos normativos internos, do que eles devem verificar na apreciação da execução dos orçamentos, até o momento, não é suficiente para suprir a omissão legislativa.

Portanto, forçoso concluir que, em relação à apreciação da execução dos orçamentos, realizada pelas cortes de controle externo no exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, a legislação infraconstitucional não atende, normativamente, ao exigido pelo sistema de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a cargo dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e dos prefeitos municipais, instituído pela CRFB/1988.

Com o objetivo de superar esse quadro, recomenda-se ao Congresso Nacional que defina, expressamente, em sede de normas gerais de direito financeiro, um rol, não exaustivo, de critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas, determinando, ainda, que a avaliação e a determinação do impacto na opinião a ser emitida, das irregularidades e ilegalidades, eventualmente, encontradas, sejam realizadas em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis às auditorias de conformidade. Tal medida garantiria, no contexto da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, uma uniformidade mínima à apreciação da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das estatais e da seguridade social, que é, justamente, o papel atribuído às normas gerais de direito financeiro no sistema federal brasileiro, de acordo com a subseção 2.5.4 (p. 121) deste trabalho.

Além disso, ao menos enquanto permanecer omissa o Poder Legislativo federal, recomenda-se que os tribunais de contas incentivem as casas legislativas estaduais e

municipais, conforme o caso, a inserir em suas leis orgânicas dispositivos com idêntica intenção. Paralelamente, o quanto antes, em seus atos normativos internos, devem definir um rol de critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos, em consonância com as normas gerais então existentes, e estabelecer que a avaliação e a determinação do impacto na opinião a ser emitida, das não conformidades detectadas, sejam realizadas de acordo com predefinidas normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis às auditorias de conformidade. As medidas recomendadas, se adotadas, ampliarão a credibilidade da opinião emitida pelas cortes nos pareceres prévios.

Tendo em conta o modelo constitucional de *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a cargo dos governantes, pode-se afirmar que, quando aborda a apreciação da execução dos orçamentos, a subseção que aqui se encerra, ao se juntar à subseção 3.4.1.1 (p. 302) – que versa sobre a apreciação dos balanços –, completa a caracterização do objeto, do objetivo e dos critérios mínimos da apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Por seu turno, a próxima seção, ainda no contexto da instrução dos pareceres prévios, trata da apreciação de outros temas, exigidos pela legislação específica de cada ente ou selecionados pelas próprias cortes de contas, não classificados como apreciação dos balanços ou da execução orçamentária.

3.4.1.3 Apreciação de outros temas

Com a apreciação dos balanços gerais e da execução dos orçamentos, tratadas, respectivamente, nas subseções 3.4.1.1 (p. 302) e 3.4.1.2 (p. 315) deste trabalho, os tribunais de contas cobrem o objeto mínimo exigido para o exercício da competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, apresentado no início da subseção 3.4.1 (p. 299). Porém, deve-se considerar que a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, como destaca Arlindo de Carvalho Rocha, “[...] expressa a própria essência da *accountability*, na medida em que reduz a assimetria de informações entre governo e sociedade”¹¹¹⁷. Assim, com a finalidade de qualificar os pareceres prévios a serem emitidos e, com isso, fornecer ao Poder Legislativo e à sociedade um conjunto holístico de informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, de modo a ampliar as possibilidades de *accountability*, o objeto da apreciação pode ser estendido para abranger outros temas.

Esses outros temas podem ser definidos pelas casas legislativas ou pelas próprias cortes de controle externo. Como exemplo de temas definidos pelas casas legislativas, conforme verificou-se na pesquisa, quatro (12%) leis orgânicas de tribunais de contas exigem que

¹¹¹⁷ ROCHA, Arlindo de Carvalho. *Accountability: dimensões de análise e avaliação no trabalho dos Tribunais de Contas. Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 16, n. 2, p. 62-76, maio/ago. 2013. p. 68.

os relatórios técnicos, que acompanham os pareceres prévios, contenham informações sobre os reflexos ou impactos da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do estado ou do município, conforme o caso. Tal tema, como mostrou a pesquisa, deve ser objeto da apreciação das contas dos governantes segundo atos normativos internos, inclusive regimentos, de quinze (45%) cortes de contas¹¹¹⁸.

A avaliação dos resultados da atuação governamental, vale recordar, integra o objeto mínimo da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo e deve ser realizada, conforme o planejamento adotado em cada tribunal de contas, na apreciação da execução dos orçamentos – conforme se apresenta nas subseções 3.4.1.2.1 (p. 323), 3.4.1.2.2 (p. 328) e 3.4.1.2.3 (p. 331). Contudo, para permitir que tal aferição de resultados avance sobre os reflexos e impactos no desenvolvimento econômico e social, é importante que seja precedida por uma análise da conjuntura econômica, financeira, orçamentária e social.

Os benefícios da inclusão da análise de tal conjuntura na produção do parecer prévio sobre as contas dos presidentes da República é, segundo Weder de Oliveira¹¹¹⁹, incontroversa. Para Tito Belchior Silva Moreira, ela é fundamental¹¹²⁰. Não é difícil perceber que tais benefícios se reproduzem na apreciação das contas prestadas pelos governadores de estado e do DF, na medida em que não chega a ser um desafio individualizar alguns dados sociais e econômicos, que representem a realidade enfrentada nesses entes, bem como destacar fatores que possam a influenciar.

Em relação aos municípios, por sua vez, a dificuldade para obter alguns dados atuais relevantes para a análise da conjuntura não pode ser desprezada. Ainda assim, na medida em que permitirem seus recursos humanos, informacionais e materiais, é importante que os tribunais de contas se esforcem para empreender uma análise dessa natureza, pois ela entrega aos usuários de cada parecer prévio um produto que fornece uma visão geral sobre a situação econômica, financeira, orçamentária e social do ente, permitindo-lhes, em consequência, melhor avaliar a administração financeira e orçamentária a cargo de seu governante.

Nessa atividade, como para a avaliação dos resultados da ação governamental, as cortes de controle externo podem utilizar indicadores gerais, indicadores financeiros e

¹¹¹⁸ Vide os quadros 16 e 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-723.

¹¹¹⁹ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 35.

¹¹²⁰ MOREIRA, Tito Belchior Silva. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: o desempenho da economia brasileira. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 43, n. 121, p. 86-91, maio/ago. 2011. p. 87.

indicadores setoriais, inclusive aqueles indicados na subseção 3.4.1.2.1 (p. 323). Por exemplo, podem ser utilizados os dados relativos a: PIB; IDH; população; receitas total e *per capita*; dependência de transferências obrigatórias e voluntárias; dependência de receitas provenientes da exploração de recursos minerais; despesas total e *per capita*; investimentos; resultado fiscal, dívida e endividamento; os indicadores previstos para os ODS, na Agenda 2030; o Ideb; o IFDM; o custo por aluno; os índices de mortalidade; despesas com saúde *per capita*; os índices de homicídios ou mortes violentas intencionais; cobertura das redes de água e esgoto sanitário; IEGM; IEGE; etc.

O imprescindível é que o parecer prévio, considerado em conjunto com o relatório técnico que o subsidia, permita ao Poder Legislativo e à sociedade avaliarem qual é a situação financeira do ente e qual o impacto social das ações do governo, se as finanças públicas e os serviços públicos oferecidos melhoraram ou pioraram em relação aos exercícios anteriores, e concluam se o chefe de Poder Executivo fez o que deveria e poderia para bem conduzir a administração financeira e orçamentária do ente.

É válido salientar que cada corte de contas, de acordo com a estrutura de parecer prévio e relatório técnico adotada e com as informações gerais, financeiras e setoriais das quais dispõe, deve analisar, cuidadosamente, em que ponto do relatório ou parecer são lançadas tais informações, de forma a evitar sua desnecessária repetição e o alongamento excessivo da análise de conjuntura econômica, financeira, orçamentária e social.

Além dos reflexos ou impactos da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social na circunscrição territorial do ente, como verificou-se na pesquisa, a apreciação de aspectos pertinentes à transparência das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo é exigida de um (3%) tribunal de contas por sua lei orgânica e definida por três (9%) deles em seus atos normativos internos¹¹²¹. Tendo em conta que os governantes são os responsáveis pela gestão fiscal no âmbito do Executivo, como se destaca na subseção 2.6.7.3 (p. 156), e que a transparência é um dos pilares da gestão fiscal responsável, conforme o artigo 1º, § 1º, da LRF, é interessante que, ao exercerem a competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, principalmente, quando exigido pela legislação específica do ente, além da análise da transparência ínsita às apreciações das demonstrações contábeis e da execução dos orçamentos, repisem em aspectos referentes à transparência das contas prestadas por tais governantes, trazendo aos relatórios técnicos que acompanham os pareceres prévios eventuais pontos destacados e alertas emitidos no exercício da fiscalização da gestão fiscal ou achados, relacionados à transparência, de outras fiscalizações realizadas¹¹²².

¹¹²¹ Vide os quadros 16 e 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-723.

¹¹²² Não se pode relevar o papel da transparência na melhoria de outras variáveis da gestão fiscal. Por exemplo, Cláudia Ferreira da Cruz evidenciou a relação positiva entre aspectos de uma gestão fiscal transpa-

Outro objeto exigido por algumas leis orgânicas e definido em atos normativos internos de algumas cortes de contas é o monitoramento das recomendações e determinações expedidas na apreciação de contas referentes a exercícios anteriores. Tal monitoramento é exigido por três (9%) leis orgânicas e é previsto, expressamente, nos regimentos ou atos específicos de quatro (12%) tribunais de contas, como mostrou a pesquisa¹¹²³.

É que, como apresenta a subseção 3.4.4 (p. 391) deste trabalho, por ocasião da emissão dos pareceres prévios, as cortes de controle externo podem expedir, no exercício de sua função corretiva, tratada na subseção 2.6.4 (p. 135), determinações e recomendações dirigidas à Administração Pública. Inclusive, como exposto na subseção 3.2.4 (p. 198), as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo devem apresentar quais providências foram adotadas para atender às determinações e recomendações, eventualmente, expedidas por ocasião da emissão dos pareceres prévios a respeito das contas prestadas referentes a exercícios anteriores.

Vale destacar que, de acordo com o primeiro princípio previsto na ISSAI 12¹¹²⁴, para salvaguardar a sua independência, as ISC devem ter mecanismos apropriados para acompanhar suas recomendações. Desse modo, para que seus comandos não caiam no descrédito, nem desperdicem sua potencial efetividade, ao apreciar as contas dos governantes de determinado ente, cada tribunal de contas deve avaliar o tratamento dado pelos destinatários às determinações e recomendações expedidas nos pareceres prévios referentes a exercícios anteriores.

Além desses temas definidos em atos normativos, a cada ano, no planejamento das ações de controle externo a serem realizadas com o propósito de instruir os pareceres prévios a serem emitidos sobre as contas dos chefes de Poder Executivo, de um ou de todos os entes sob a sua jurisdição, cada corte de controle externo pode selecionar outros temas com o objetivo de enriquecer a apreciação das contas prestadas pelos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais. Como destacam Cláudio André Abreu Costa, Davi Ferreira Gomes Barreto, Marcelo Barros Gomes e

rente e o controle da despesa total com pessoal, cf. CRUZ, Claudia Ferreira da. **Responsabilidade na gestão fiscal**: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013. 2015. 301 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 9.

¹¹²³ Vide os quadros 16 e 17 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 702-723.

¹¹²⁴ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Core Principles. **INTOSAI-P 12**: The value and benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens. Beijing: INTOSAI, 2013. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=10-99>. Acesso em: 19 nov. 2019. p. 7.

Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula¹¹²⁵, esses temas eleitos para o exercício são utilizados, especialmente, na avaliação dos resultados da atuação governamental.

Finalmente, deve-se tornar a ressaltar que os tribunais de contas precisam ser cuidadosos para evitar que a apreciação de outros temas não se estenda além do razoável, nem seja motivo para a perda de foco no contexto da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo. As justificáveis expectativas pela abrangência da avaliação realizada não podem relegar a segundo plano a apresentação da opinião sobre a exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e sobre a conformidade da execução dos orçamentos com os princípios e as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Há espaço para qualificar e enriquecer o conteúdo dos pareceres prévios, fortalecendo sua posição como instrumentos de *accountability*, sem descuidar da apreciação profissional qualificada das contas prestadas pelos governantes.

Dessa maneira, nesta subseção 3.4.1 (p. 299) deste trabalho, incluindo as subseções que a integram, tanto se define o objeto e o objetivo da apreciação das contas dos chefes do Poder Executivo pelos tribunais de contas, realizada com fundamento na competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, como se apresenta os critérios a serem utilizados por tais agências especializadas de *accountability* horizontal nessa atividade.

Como se conclui na subseção 3.4.1.1 (p. 302), as cortes de controle externo, por meio de auditoria financeira realizada em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis, devem apreciar as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas pelos governantes e opinar se elas refletem a situação patrimonial do ente em 31 de dezembro de cada ano e os seus resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, relativos ao exercício encerrado nessa data. Conforme exposto, embora o Congresso Nacional, para garantir uma uniformidade mínima, deva estabelecer, expressamente, em sede de normas gerais de direito financeiro, a essencialidade da realização de auditoria financeira para a apreciação dos balanços, até o momento é patente a sua omissão e a das demais casas legislativas em regular a forma de apreciação dos balanços.

As cortes de contas, de acordo com a subseção 3.4.1.2 (p. 315), também, devem apreciar a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social e opinar se ela se deu em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Apesar da omissão legislativa na definição dos critérios a serem utilizados, evidenciada naquela subseção, conclui-se que tal apreciação deve partir dos objetivos e

¹¹²⁵ COSTA, Cláudio André Abreu; BARRETO, Davi Ferreira Gomes; GOMES, Marcelo Barros; PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira de. Contas de governo como instrumento de *accountability*, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 43, n. 121, p. 20-27, maio/ago. 2011. p. 24-25.

metas de médio prazo prescritos no PPA, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na LDO, para então ser cotejada, pelo menos, com os critérios identificados na subseção, extraídos da legislação financeira, dentre os quais se pode destacar aqueles referentes à aplicação mínima obrigatória de recursos em educação e saúde, ao equilíbrio de forças na distribuição do poder financeiro e ao equilíbrio das contas públicas.

Se a apreciação dos balanços gerais e da execução dos orçamentos cobre o objeto mínimo exigido para a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, como mostra a subseção 3.4.1.3 (p. 368), o objeto da apreciação, por iniciativa das casas legislativas ou dos tribunais de contas, pode ser estendido para abranger outros temas, com o objetivo de qualificar os pareceres prévios a serem emitidos e, dessa forma, entregar ao Poder Legislativo e à sociedade um conjunto holístico de informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Como apresenta esta subseção, atualmente, a legislação aplicável à apreciação das contas dos governantes de alguns entes exige a realização de uma análise da conjuntura econômica, financeira, orçamentária e social, a apreciação de aspectos pertinentes à transparência das contas prestadas e o monitoramento das recomendações e determinações expedidas na apreciação de contas referentes a exercícios anteriores. Além desses, cada corte de contas, anualmente, no planejamento das ações de controle externo a serem realizadas com o propósito de instruir os pareceres prévios que deve emitir, pode selecionar outros temas.

Após a definição, nesta subseção 3.4.1 (p. 299), do objeto, do objetivo e dos critérios da apreciação das contas prestadas por presidentes, governadores e prefeitos, a próxima subseção trata dos prazos nos quais os tribunais de contas devem apreciar tais contas e emitir os pareceres prévios a seu respeito.

3.4.2 Prazo para apreciação

Conforme subseções 3.2.1 (p. 185), 3.2.2 (p. 188) e 3.2.3 (p. 194), anualmente, nos prazos prescritos na CRFB/1988, nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais e do DF, conforme a esfera federativa do ente, os chefes de Poder Executivo que exercerem o cargo no termo do prazo, devem apresentar as contas, referentes ao exercício anterior, ao respectivo Poder Legislativo, com o conteúdo previsto na subseção 3.2.4 (p. 198) deste trabalho. Caso as contas não sejam prestadas na periodicidade e nos prazos indicados ou sejam apresentadas incompletas, sem o conjunto de documentos e informações que a devem compor, o respectivo parlamento deverá promover a tomada de contas. De um modo ou de outro, as contas devem ser encaminhadas ao tribunal de contas competente para apreciação, a ser realizada segundo objeto, objetivo e critérios apresentados na subseção 3.4.1 (p. 299), e emissão de parecer prévio, nos moldes descritos na subseção 3.4.4 (p. 391).

Tais pareceres prévios, no âmbito da União, devem ser emitidos pelo TCU em até sessenta dias, contados dos recebimentos das prestações de contas anuais dos pre-

sidentes da República, conforme determina o artigo 71, inciso I, da CRFB/1988. Nesse prazo, vale dizer, os pareceres prévios devem estar prontos para serem encaminhados ao Congresso Nacional, que é a agência de *accountability* horizontal competente para julgar as contas neles apreciadas, como prevê o artigo 49, inciso IX, da Constituição de 1988. Portanto, todas as atividades envolvidas na apreciação, como a elaboração do relatório, o eventualmente necessário contraditório, a manifestação do Ministério Público junto ao TCU, a deliberação dos ministros e a redação final do parecer, devem ser planejadas e executadas para que o parecer prévio seja emitido no prazo constitucional.

Vale recordar que, conforme subseção 3.2.3 (p. 194), o prazo para os presidentes da República apresentarem suas contas vence em 3 de abril – ou nos dias seguintes, conforme o calendário de dias úteis –, por força do artigo 84, inciso XXIV, combinado com o artigo 57, *caput* e § 1º, ambos da CRFB/1988. Assim, por exemplo, caso as contas lhe sejam encaminhadas no último dia do prazo de apresentação, o TCU deve elaborar o seu parecer prévio até o dia 2 de junho.

Desse modo, considerando que – de acordo com o artigo 35, § 2º, incisos II e III, do ADCT, combinado com o artigo 57, *caput*, da CRFB/1988 – a LDO e a LOA devem ser discutidas no Congresso Nacional, respectivamente, entre 15 de abril e 17 de julho e entre 31 de agosto e 22 de dezembro, o parecer prévio deve chegar ao Congresso Nacional, anualmente, a tempo de fornecer, aos parlamentares, subsídios para a discussão e elaboração das referidas leis orçamentárias, destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem. Essa é uma das finalidades dos pareceres prévios, como destaca Weder de Oliveira, nos seguintes termos:

A prestação de contas visa, entre outros fins que não se revelam expressamente nas normas, mas se percebem da análise finalística e funcional do sistema: fornecer ao Congresso Nacional (que exerce controle externo sobre a Administração Pública) relatórios e exames substantivos sobre a execução dos orçamentos, dos programas governamentais, das contas públicas em sentido estrito (patrimônio público, situação fiscal de curto, médio e longo prazos), em tempo hábil para serem utilizados na apreciação da proposta orçamentária do exercício seguinte¹¹²⁶.

Portanto, quando emitidos no prazo constitucional, os pareceres prévios reduzem a assimetria de informação entre Executivo e Legislativo no processo orçamentário, na medida em que entregam ao Congresso informações que podem ser utilizadas para confirmar, enriquecer ou contrastar aquelas apresentadas pelo governo, possibili-

¹¹²⁶ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 51.

tando escolhas mais fundamentadas na alocação de recursos públicos, caso sejam efetivamente utilizadas pelos parlamentares.

Se, no âmbito da União, a CRFB/1988 fixou, expressamente, o prazo para a emissão dos pareceres prévios, ela não definiu os prazos nos quais os tribunais de contas subnacionais devem apreciar as contas dos chefes de Poder Executivo dos entes sujeitos à sua competência. A LRF, porém, trata do assunto. Nesse caso, parecendo compreender que a matéria está sujeita à legislação concorrente – vide subseção 2.5.4 (p. 121) –, o legislador complementar federal estabeleceu prazos para que as cortes de controle externo emitam os pareceres prévios, mas condicionou sua obrigatoriedade à inexistência de outros prazos estabelecidos nas constituições estaduais ou leis orgânicas municipais.

Assim, nos casos em que nem a constituição estadual, nem a lei orgânica municipal estabelecem os prazos de apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, por força do artigo 57, *caput* e § 1º, da LRF, os prazos para os tribunais de contas emitirem os pareceres prévios, contados do recebimento das contas, seriam de: (i) sessenta dias, sobre as prestadas pelos governadores de estado e do DF e pelos prefeitos das capitais estaduais e dos municípios com população igual ou superior a duzentos mil habitantes; e (ii) cento e oitenta dias, sobre as prestadas pelos prefeitos dos demais municípios.

Contudo, no julgamento da ADI n. 2.238, o STF julgou inconstitucional o *caput* do artigo 57, retirando do sistema normativo a norma que previa o prazo de sessenta dias para os tribunais de contas emitirem os pareceres prévios sobre as contas prestadas por governadores e prefeitos das capitais estaduais e dos municípios com população igual ou superior a duzentos mil habitantes. Em relação a esse dispositivo, os debates ocorridos na sessão de julgamento¹¹²⁷ – na qual o voto do relator não foi inteiramente lido, com o objetivo de agilizar as decisões – não permitem a formação de certeza sobre as razões que levaram à procedência da ADI.

Apesar disso, sem acesso ao acórdão da referida ADI, mas comparando os argumentos postos na sessão de julgamento com os fundamentos da concessão da medida cautelar¹¹²⁸, deferida em 2007, para suspensão do dispositivo, tem-se a impressão de que o *caput* do artigo 57 da LRF foi considerado inconstitucional não pelo seu próprio

¹¹²⁷ Até o fechamento deste trabalho, o acórdão da ADI n. 2.238 ainda não havia sido publicado. O voto do relator e os debates acerca do artigo 57, *caput*, podem ser acompanhados a partir do vigésimo sexto minuto do vídeo da transmissão da sessão plenária, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TV Justiça. Seção de julgamento do Plenário, dia 22 de agosto de 2019. **Youtube**, 23 ago. 2019. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://youtu.be/-RfWOKbpxw>. Acesso em: 7 nov. 2019.

¹¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.238-5 Distrito Federal. Relator originário: Ministro Ilmar Galvão. Relator para o acórdão: Ministro Carlos Britto. Tribunal Pleno, Brasília, 9 de agosto de 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 172, 12 set. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547193>. Acesso em: 30 maio 2017. p. 210.

conteúdo, mas pelo sentido que lhe daria a leitura conjunta do § 2º desse artigo, ao falar em “[...] contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio”¹¹²⁹. Não parece que tenha sido a melhor decisão, pois, na verdade, não há qualquer inconstitucionalidade no *caput* do artigo 57, que se limitava a estabelecer o prazo no qual as cortes de contas deveriam emitir cada parecer prévio, quando inexistente prazo estabelecido nas constituições estaduais ou leis orgânicas municipais, conforme o caso.

Por outro lado, há uma inconstitucionalidade, que não foi declarada – até porque não foi objeto do pedido na ADI¹¹³⁰ –, no § 2º daquele artigo, ao dar a entender que as contas dos demais poderes e órgãos independentes também devem ser apreciadas, pelas cortes de controle externo, em parecer prévio e, portanto, julgadas pelo Legislativo. Esse dispositivo mereceria, caso tivesse sido impugnado, ao menos, interpretação conforme a Constituição, segundo a qual ele deveria ser aplicado apenas às contas de governantes, não àquelas prestadas pelos dirigentes de quaisquer outros poderes e órgãos.

Portanto, melhor teria sido o STF preservar o *caput* do artigo 57, esclarecendo que ele se aplica somente às contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, conforme fica evidente na leitura combinada dos artigos 71, inciso I, 75 e 31, § 2º, da CRFB/1988. Quanto ao § 2º do artigo 57 da LRF, apesar de não ter sido objeto da ADI e da decisão do STF, a interpretação que se adequa à CRFB/1988 deve ser a utilizada ao se aplicar o referido parágrafo, pois é a única forma de o conciliar com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública.

Desse modo, atualmente, com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 57, *caput*, da LRF, não há norma geral que estipule prazo para os tribunais de contas emitirem os pareceres prévios sobre as contas prestadas por governadores e por prefeitos de capitais estaduais ou de municípios com população igual ou superior a duzentos mil habitantes. Por outro lado, como o § 1º desse artigo não foi declarado inconstitucional, há norma geral que estabelece o prazo de cento e oitenta dias, a contar de seu recebimento, para a emissão, pelas cortes de contas, dos pareceres prévios a respeito das contas prestadas pelos prefeitos dos municípios que tenham menos de duzentos mil habitantes e não sejam capitais estaduais.

Tal prazo, porém, tendo em conta a concorrência legislativa em relação à matéria, só deve ser aplicado quando não existir outro prazo estabelecido na lei orgânica do município ou na constituição do estado ao qual ele pertence. Assim, independente-

¹¹²⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXXVIII, n. 86, Seção 1, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

¹¹³⁰ Cf. PARTIDO COMUNISTA DO BRASIL; PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO; PARTIDO DOS TRABALHADORES. **Petição inicial na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.238**. Brasília, 29 jun. 2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>. Acesso em: 19 dez. 2017.

mente do destino dado ao *caput* do artigo 57 da LRF, se determinada constituição estadual ou lei orgânica distrital ou municipal estabelecer o prazo para a elaboração dos pareceres prévios, a corte de contas competente deve observá-lo.

No caso das contas apresentadas pelos governadores de estado, como se verificou na pesquisa, vinte e cinco (96%) constituições estaduais preveem, expressamente, o prazo de elaboração dos pareceres prévios. Em todas elas, o prazo para as cortes de controle externo é de sessenta dias. Igualmente, a Lei Orgânica do DF dá, ao TC-DF, sessenta dias para emitir os pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos governadores do Distrito Federal. Por sua vez, no único (4%) estado cuja constituição estadual não prevê o prazo de emissão dos pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos governadores, a lei orgânica do tribunal de contas estadual o faz, prevendo o prazo de sessenta dias, igual ao estabelecido nos demais estados. Portanto, pode-se afirmar que o prazo para a elaboração, pelos tribunais de contas, do parecer prévio sobre as contas apresentadas por todos os governadores de estado e do DF, é igual ao que a CRFB/1988 concede ao TCU para emitir o parecer prévio sobre as contas presidenciais, de sessenta dias¹¹³¹.

Deve-se recordar que existem diferenças, entre os estados, nas datas em que as contas dos governadores devem ser apresentadas perante o Poder Legislativo e encaminhadas aos tribunais de contas, conforme exposto na subseção 3.2.3 (p. 194). Ainda assim, respeitado tal prazo de sessenta dias para sua elaboração, os pareceres prévios – com exceção do estado no qual o governador pode apresentar suas contas até 15 de junho, onde o parecer prévio deve chegar à assembleia legislativa após a data limite para a aprovação da LDO – sobre tais contas devem chegar, anualmente, às casas legislativas, a tempo de subsidiar as discussões das respectivas LDO e LOA, destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem.

Logo, também na esfera estadual e distrital, o parecer prévio atempado, ao entregar aos deputados informações sobre as finanças públicas do ente, tem o condão de reduzir a assimetria de informação entre governos e parlamentos no processo orçamentário e de possibilitar às casas legislativas, desde que realmente utilizem tais informações, escolherem como alocar os recursos públicos de forma mais fundamentada.

Por sua vez, no caso das contas apresentadas pelos prefeitos municipais, como apresentou a pesquisa, dezesseis (62%) constituições estaduais preveem o prazo de elaboração do parecer prévio¹¹³². Observe-se que, diferentemente do prazo para a apreciação das

¹¹³¹ Vide o quadro 18 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 724-728.

¹¹³² O prazo fixado, pela CE-RJ, para o TCE-RJ elaborar os pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais não se aplica ao município do Rio de Janeiro, não submetido à sua competência. O prazo para o TCM-RIO emitir o parecer prévio sobre as contas prestadas pelos prefeitos cariocas é estabelecido na LO-RIO, conforme destacado na pesquisa.

contas dos governadores, o prazo para apreciação daquelas prestadas pelos prefeitos varia entre os estados. Conforme se verificou, a distribuição, entre prazos e estados, é a seguinte: (i) sessenta dias, em três (12%) estados; (ii) noventa dias, em uma (4%) constituição estadual; (iii) cento e vinte dias, em um (4%) estado; (iv) cento e oitenta dias, em duas (8%) constituições; (v) até o final do exercício em que as contas são recebidas, em quatro (15%) estados; (vi) trezentos e sessenta dias, doze meses ou um ano, em outras quatro (15%) constituições estaduais; e (vii) vinte e quatro meses em um (4%) estado¹¹³³.

Nos outros dez (38%) estados, vale o prazo de elaboração previsto nas leis orgânicas municipais, se houver. Contudo, verificou-se, na pesquisa, que menos do que 6% das leis orgânicas dos municípios selecionados para a sua amostra – vide Apêndice B (p. 541) – preveem prazos para a emissão de pareceres prévios. Nessa pequena fatia da amostra, um quarto prevê sessenta dias de prazo, metade dá cento e oitenta dias de prazo e o último quarto permite que os pareceres prévios sejam elaborados até o final do exercício em que as contas são encaminhadas às cortes de contas¹¹³⁴.

Ante o exposto no parágrafo anterior, infere-se, com razoável certeza, que entre 89 e 99% das leis orgânicas dos municípios brasileiros não definem o prazo para os tribunais de contas elaborarem os pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos prefeitos municipais. Nesse caso, desde que tais municípios se localizem nos dez (38%) estados cujas constituições estaduais não estabelecem prazos de elaboração dos pareceres prévios, nem sejam capitais estaduais ou possuam população superior a duzentos mil habitantes, o prazo para as cortes de controle externo é de cento e oitenta dias, de acordo com o artigo 57, § 1º, da LRF, ainda que prazos diversos sejam previstos em suas leis orgânicas.

Caso os municípios nos quais não haja definição do prazo para a emissão dos pareceres prévios se localizem em algum desses dez (38%) estados, mas sejam capitais estaduais ou possuam mais de duzentos mil habitantes, o prazo é o previsto na lei orgânica da corte de contas. Veja-se que, como mostrou a pesquisa, em oito (31%) estados, apesar das constituições estaduais não definirem prazos para a elaboração dos pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais, as leis orgânicas das respectivas cortes de controle externo o fazem¹¹³⁵. É importante esclarecer que nesses estados,

¹¹³³ Vide o quadro 18 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 724-728.

¹¹³⁴ Vide o quadro 19 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 729-730.

¹¹³⁵ Vide o quadro 18 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 724-728.

os prazos previstos na lei orgânica municipal, onde houver, seguidos dos prazos previstos no artigo 57, § 1º, da LRF, prevalecem sobre eventuais prazos diversos previstos nas leis orgânicas dos próprios tribunais de contas.

Nos dois (8%) estados restantes, há aparente lacuna legislativa em relação às capitais e aos municípios com população superior a duzentos mil habitantes se, eventualmente, não houver prazo definido na lei orgânica municipal. Nesses casos, por integração, é razoável exigir que os tribunais de contas observem o prazo previsto no artigo 57, § 1º, da LRF e emitam os pareceres prévios em, no máximo, cento e oitenta dias.

Considerando os períodos nos quais, anualmente, devem ser discutidas as LDO e as LOA nas câmaras municipais, regulado pelo artigo 35, § 2º, incisos II e III, do ADCT, sem se desconsiderar as diferenças nas datas de início, interrupção e encerramento das sessões legislativas das câmaras municipais – que, em muitos casos, afetam os prazos de apresentação das contas, conforme mostra a subseção 3.2.3 (p. 194) deste trabalho –, pode-se afirmar que, naqueles casos em que os prazos para a elaboração dos pareceres prévios são superiores a noventa dias, dificilmente eles chegam às mãos dos vereadores a tempo de subsidiar a discussão das LDO destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem. Nos municípios para os quais o prazo é superior a cento e oitenta dias, tampouco as discussões das LOA destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem, podem ser subsidiadas pelas informações constantes dos pareceres prévios.

Se o prazo for o final do exercício financeiro seguinte ao qual as contas foram apresentadas ou for de vinte e quatro meses, sequer as discussões das LDO e LOA destinadas a vigorar três exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem podem ser subsidiadas pelas informações oferecidas aos parlamentares no pareceres prévios emitidos pelas cortes de controle externo. É questionável o valor que um parecer prévio, que traz informações sobre a conjuntura econômica e social do município, sobre a situação financeira, orçamentária e patrimonial do ente e sobre a execução dos orçamentos, referentes a determinado exercício, poderia ter na discussão e elaboração de uma LDO ou LOA destinada a vigorar quatro exercícios após ele. O que parece inquestionável é que quanto mais o parecer prévio demorar a chegar aos parlamentares, ainda que seja um produto excelente, menor será o seu potencial de contribuir para o aperfeiçoamento do processo orçamentário.

Mais do que isso, num determinado ente, o longo prazo entre o exercício ao qual as contas se referem e o parecer prévio sobre elas emitido, prejudica tanto a *accountability* horizontal quanto a vertical, da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. A horizontal é embaraçada na medida em que, considerando o conceito de *accountability* apresentado na subseção 1.4 (p. 51) deste trabalho, a demora na elaboração do parecer prévio adia – vide subseção 3.5 (p. 406) – a capacidade do Poder

Legislativo para sancionar ou premiar¹¹³⁶ o governante, no julgamento de contas. O prejuízo à *accountability* vertical, por seu turno, ocorre na medida em que, quanto mais demora a emissão do parecer prévio, maior a probabilidade de aquele chefe de Poder Executivo disputar novas eleições ou nelas apoiar outro candidato, para o mesmo ou para outro cargo, e o eleitor tenha que decidir entre premiá-lo com seu voto ou o punir votando no concorrente, conforme subseção 1.5.1 (p. 58), sem que tenha acesso às informações que posteriormente resultarão da apreciação das contas.

Pelo exposto, recomenda-se àquelas assembleias legislativas e câmaras municipais, que tenham fixado prazos superiores a cento e oitenta dias para a elaboração dos pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais, em suas respectivas circunscrições, que, preferencialmente em acordo com os tribunais de contas competentes, alterem a legislação para reduzir, ainda que paulatinamente, tais prazos. Por sua vez, às cortes de contas que, atualmente, estejam sujeitas a prazos superiores a cento e oitenta dias para a elaboração de pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais, recomenda-se que revisem seus procedimentos e atos normativos internos, de forma a reduzir, passo a passo, o tempo necessário para a emissão, e encaminhamento às câmaras municipais, dos pareceres, recuperando o seu potencial de contribuição no processo orçamentário¹¹³⁷.

¹¹³⁶ Deve-se ter em mente que, conforme o conceito de *accountability* apresentado e adotado neste trabalho, a sanção ou o prêmio pode ser legal, política ou moral.

¹¹³⁷ Obviamente, reduzir os prazos previstos na legislação não resolverá o problema se eles não forem observados pelos tribunais de contas. Por exemplo, no estado do Ceará, enquanto a constituição estadual dava o prazo de um ano para a elaboração dos pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos prefeitos municipais, mediante análise de cento e cinco pareceres emitidos sobre as contas prestadas pelos prefeitos dos quinze municípios integrantes da Região Metropolitana de Fortaleza, referente aos exercícios de 2001 a 2007, pesquisa mostrou que o extinto TCM-CE levava, em média, 2,46 anos para a emissão dos pareceres prévios, cf. CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CAVALCANTE, Nirleide Saraiva Coelho e; FREITAS, Alysson Régis Menezes Chaves. A LRF no trabalho de controle de contas públicas – um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 1, p. 233-253, jan./jun. 2015. p. 250; outra pesquisa, cuja amostra abrangeu os duzentos e oitenta e dois municípios brasileiros como mais de cem mil habitantes e que analisou dados referentes aos exercícios entre 2010 e 2013, concluiu que “[...] mesmo com a possibilidade de prazos mais amplos estabelecidos nas constituições estaduais e leis orgânicas municipais, os tribunais de contas não têm sido tempestivos na emissão dos pareceres prévios das prestações de contas dos municípios. No mês de outubro de 2014, quando do encerramento da coleta de dados dos pareceres prévios, ainda havia mais de 12% de pareceres não emitidos relativos a 2010, mais de 20% em relação a 2011, cerca de 47% relativos ao exercício de 2012 e em torno de 86% das prestações de contas relativas ao exercício de 2013 estão sem parecer prévio”, cf. CRUZ, Claudia Ferreira da. **Responsabilidade na gestão fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013**. 2015. 301 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 164. Aliás, a necessidade de melhoria em seu tempo de resposta afeta a imagem dos tribunais de contas, como refletiram os resultados de investigação sobre a sua imagem, cf. ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005. p. 65; é que, como destaca Luiz Henrique Lima, a falta de tempestividade do controle, realizado em diversos casos

Desse modo, encerra-se a reflexão, realizada nesta subseção, a respeito dos prazos para os tribunais de contas apreciarem as contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e prefeitos municipais. Em seguida, na próxima subseção, trata-se da dinâmica dessa apreciação.

3.4.3 Dinâmica de apreciação

Na subseção 3.4.1 (p. 299) deste trabalho, apresenta-se o objeto e o objetivo da apreciação, efetuada pelas cortes de controle externo, das contas prestadas pelos governantes, bem como os critérios mediante os quais elas devem ser avaliadas. A subseção 3.4.2 (p. 373), por sua vez, trata do prazo no qual as cortes de contas devem realizar tal apreciação e emitir os seus pareceres prévios. Desse modo, nesta subseção, com o intuito de permitir uma compreensão básica da dinâmica dessa apreciação, é importante discorrer, ao menos brevemente, sobre alguns aspectos, não tratados nas seções e subseções anteriores, do processo de produção desses pareceres, a respeito das etapas a serem vencidas para que eles sejam emitidos nos prazos estabelecidos.

Quando devidamente prestadas pelos responsáveis, sem a necessidade de o Poder Legislativo as tomar, como se demonstra na subseção 3.2.3 (p. 194), na maioria dos entes, as contas dos chefes de Poder Executivo chegam aos tribunais de contas no segundo bimestre do exercício seguinte ao qual se referem. Contudo, nessas cortes de contas, as atividades relacionadas ao planejamento de sua apreciação e os atos referentes à sua preparação se iniciam muito antes da ocasião em que as contas lhes são encaminhadas.

muito a posteriori, é a primeira e mais evidente limitação do controle externo dos tribunais de contas, cf. LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 126; pode-se afirmar que a intempestividade em sua atuação é um problema conhecido e reconhecido pelas cortes de controle externo. Tanto que, seus membros, no âmbito da Atricon, firmaram compromisso de definir, em planos estratégicos de médio prazo, metas para apreciação de processos. Infelizmente, o parâmetro adotado para a apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo foi que sua apreciação deveria ser realizada até o final do exercício seguinte ao seu encaminhamento à corte de contas competente, prazo muito superior aos cento e oitenta dias recomendados neste trabalho, cf. ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Diretrizes de Controle Externo Atricon n. 3.201/2014**. Agilidade no julgamento de processos e gerenciamento de prazos pelos Tribunais de Contas do Brasil. Aprovada como Anexo Único à Resolução n. 1, de 6 de agosto de 2014. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ANEXOUNICO_RESOLUCAOATRICON_-01-2014.pdf. Acesso em: 19 ago. 2019. p. 7; apesar da meta elástica, avaliação realizada no âmbito do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas, ao qual as cortes de controle externo aderiram voluntariamente, mostrou que “No que se refere à celeridade da atuação, nenhum tribunal atingiu patamares de excelência, quanto ao cumprimento dos prazos de referência para julgamento fixados na Resolução Atricon n. 1/2014”, cf. PASCOAL, Valdecir Fernandes. O aprimoramento do controle externo brasileiro: a experiência de implantação do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC. **Revista Técnica Dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, v. 3, n. 1, p. 255-271, dez. 2016. p. 8-9 (Versão digital).

Um dos marcos iniciais na preparação das cortes para o recebimento e apreciação de cada uma das contas prestadas pelos governantes é o momento em que se define a relatoria do respectivo processo de controle externo¹¹³⁸. No âmbito da União, de acordo com o artigo 155 do regimento interno do TCU¹¹³⁹, o relator das contas a serem prestadas pelo presidente da República, num determinado ano, deve ser definido no mês de julho que antecede ao exercício ao qual as contas se referem, mais de dezoito meses antes delas lhes serem encaminhadas. Segundo o *caput* e os parágrafos do referido dispositivo, o relator é definido mediante um rodízio por sorteio, no qual o ministro sorteado em determinado ano deve ser excluído do sorteio nos anos seguintes até que todos os demais ministros tenham sido relatores de contas presidenciais.

Quanto às contas de governadores, mediante análise da lei orgânica dos tribunais de contas e de seus regimentos e outros atos normativos internos, é possível observar quando devem ser definidos os relatores que presidem a sua instrução em vinte (77%) estados e no DF. Como mostrou a pesquisa: (i) em sete (27%) estados e no DF, devem ser definidos no exercício anterior ao qual as contas se referem; (ii) em dez (38%) estados, devem ser escolhidos no primeiro bimestre do exercício ao qual as contas se referem; (iii) em dois (8%) estados, nos demais bimestres do exercício ao qual as contas se referem; e (iv) em somente um (4%) a escolha fica para o exercício no qual as contas devem ser encaminhadas à corte de controle externo. Logo, dentre as cortes de contas nas quais foi possível verificar, 86% definem os relatores das contas prestadas pelos governadores mais de um ano antes delas lhes serem encaminhadas¹¹⁴⁰.

Verificou-se, ainda, o método de definição da relatoria das contas prestadas por governadores, incluso o do DF, em vinte e três (85%) tribunais de contas. A legislação prevê o uso de: (i) rodízio por antiguidade, em doze (44%); (ii) rodízio por sorteio, em sete (26%); e (iii) sorteio, simplesmente, em quatro (15%).

Finalmente, dentre as vinte e oito cortes de contas brasileiras que apreciam contas de prefeitos – vinte e seis estaduais e duas municipais –, identificou-se o momento em que devem ser selecionados os relatores das contas prestadas pelos governantes municipais em dezoito (64%). Nesse caso: (i) dez (36%) devem definir os relatores das

¹¹³⁸ Para uma crítica ao modo como os processos são distribuídos, para fins de relatoria, nos tribunais de contas brasileiros, cf. KANIA, Cláudio Augusto. A distribuição de processos nos tribunais de contas: produto do contumaz aviltamento à instituição em conluio com o que sempre foi assim. In: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 163-183.

¹¹³⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

¹¹⁴⁰ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

contas de prefeitos no exercício anterior ao qual as contas se referem; (ii) duas (7%) devem escolhê-los no primeiro bimestre do exercício ao qual as contas se referem; (iii) uma (4%), no último bimestre do exercício ao qual as contas se referem; e (iv) cinco (18%) deixam a escolha para o momento em que as contas lhes são encaminhadas e nelas autuadas.

Também, foi possível identificar o método de seleção da relatoria das contas apresentadas por prefeitos em vinte e um (75%) dos tribunais de contas competentes para controlar recursos municipais. Utiliza-se: (i) rodízio por grupos¹¹⁴¹, em um (4%) tribunal; (ii) rodízio por sorteio, noutro (4%); (iii) sorteio por grupos, em quatorze (50%); e (iii) sorteio simples, naqueles cinco (18%) que escolhem na autuação.

No TCU, como se depreende da leitura conjunta dos artigos 188-A, 224 e 225 de seu regimento interno¹¹⁴², após a definição do ministro que funcionará como relator das contas presidenciais referentes ao próximo exercício, ele, com a colaboração da unidade técnica especializada, realiza, no mesmo ano, o planejamento global do trabalho e define – com a aprovação do colegiado –, as diretrizes segundo as quais devem ser realizadas as atividades envolvidas na apreciação das referidas contas. Desse modo, define-se, também, quais ações de controle externo devem ser realizadas, pelas diversas unidades técnicas da corte, especialmente com a finalidade de subsidiar a instrução das contas do presidente da República, ainda antes que o TCU as receba. A escala e a complexidade da Administração Pública federal justificam e exigem o cuidado e a antecipação do TCU no planejamento da apreciação das contas presidenciais.

Nas cortes de contas subnacionais, a dinâmica de participação do relator, no planejamento global das atividades a serem realizadas com vistas à elaboração do parecer prévio sobre cada uma das contas prestadas pelos governadores, é semelhante à descrita no parágrafo anterior para o TCU, como evidenciou a pesquisa. Essa é a realidade, também, em relação à preparação da apreciação das contas dos prefeitos, naqueles municípios que possuem tribunais de contas próprios¹¹⁴³.

Porém, em relação às contas prestadas pelos prefeitos dos demais municípios, com exceção de uma ou outra capital de estado, a situação é diversa. Para tais contas,

¹¹⁴¹ Com o intuito de propiciar uma divisão equânime da carga de trabalho entre os seus membros, ao invés de realizar a distribuição processo a processo, alguns tribunais de contas organizam seus municípios em grupos tão equânimes quanto possível, segundo critérios de receita, despesa, população ou região geográfica, e distribuem, a um só membro, a relatoria de todos os processos referentes a certo grupo.

¹¹⁴² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

¹¹⁴³ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

pode-se concluir que não há atenção particular e individualizada do relator antes das contas serem encaminhadas às cortes de contas competentes. Em verdade, especialmente no caso daqueles estados que possuem muitos municípios, é difícil exigir uma estratégia diferenciada para a apreciação de cada uma das contas prestadas por mandatários municipais¹¹⁴⁴.

Dessa forma, em cada tribunal de contas, comumente, a definição das diretrizes a serem observadas nas apreciações das contas, a serem prestadas, em determinado exercício, por prefeitos municipais, é realizada de forma conjunta, com proposta do presidente da corte, assessorado pelas unidades técnicas competentes para a instrução dessas contas, e participação de todos os membros responsáveis por relatar contas dessa natureza. É importante, considerando o que destacam as subseções 3.2.4 (p. 198) e 3.4.1 (p. 299) deste trabalho, que tais diretrizes, ainda que definidas conjuntamente, proponham estratégias diferentes para municípios com características econômicas, sociais, financeiras e orçamentárias diversas.

Não somente no TCU, mas também nas cortes de controle externo subnacionais, no período entre a definição das diretrizes referidas nos parágrafos anteriores e o recebimento das contas, são realizadas as ações de controle externo, especialmente auditorias e outros instrumentos de fiscalização, com a finalidade específica de subsidiar a instrução das contas dos chefes de Poder Executivo. Além dessas, cada tribunal de contas empreende outras ações de controle externo, segundo suas competências, decorrentes de seu planejamento ou da provocação de agentes externos, cujas conclusões, eventualmente, podem ser aproveitadas na instrução das contas dos governantes.

Recebidas certas contas de presidente da República, governador de estado ou do DF ou de prefeito municipal, a unidade técnica competente deve realizar as atividades envolvidas na apreciação dos balanços gerais, da execução dos orçamentos e dos outros temas definidos, na forma apresentada nas subseções 3.4.1.1 (p. 302), 3.4.1.2 (p. 315) e 3.4.1.3 (p. 368). Como resultado, deve elaborar seu relatório técnico de modo que ele contenha todas as informações necessárias para fundamentar tanto a apreciação das contas pelo colegiado competente como o julgamento pelo respectivo Poder Legislativo.

Interessante destacar que alguns tribunais de contas estaduais, ao invés de incumbirem determinada unidade técnica de sua estrutura organizacional com a atribuição de instruir as contas prestadas pelos governadores, preferem entregar tal trabalho a uma comissão *ad hoc*, instituída, anualmente, especificamente com essa

¹¹⁴⁴ Vale recordar que os tribunais de contas dos estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul, por exemplo, recebem e apreciam, respectivamente, as contas de 853, 644 e 497 prefeitos municipais todos os anos, além das contas do governador em cada estado, cf. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas da população residente nos municípios brasileiros:** data de referência em 1º de julho de 2018. Estimativas de população enviadas ao TCU. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?edicao=22367&t=resultados>. Acesso em: 18 fev. 2019.

finalidade, constituída por servidores selecionados pelo conselheiro relator, dentre todos os lotados em seu gabinete e nas diversas unidades técnicas do tribunal. A pesquisa permitiu identificar, em dezessete (63%) cortes de controle externo, se as atividades de instrução, das contas prestadas pelos governadores, são realizadas por determinada unidade técnica ou por comissão *ad hoc*. Nove (33%) optam pela instituição de comissão específica e oito (30%) por manter unidade técnica com essa atribuição¹¹⁴⁵.

Recebido o relatório da unidade técnica competente – ou comissão designada, conforme o caso –, o relator deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem, e a respeito da conformidade, com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis, da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social. No entanto, caso, diante dos achados eventualmente narrados em relatório e das opiniões e encaminhamentos nele recomendadas pela unidade técnica, sobre determinadas contas prestadas por chefe de Poder Executivo, o relator decida propor ao colegiado, ou vislumbre a possibilidade de o colegiado competente, independentemente de sua proposição, decidir pela modificação da opinião – seja qual for: adversa, ressalva ou sua abstenção – a respeito da exatidão dos balanços gerais ou sobre a conformidade da execução dos orçamentos, deverá, antes de levar o processo à apreciação final, propor a – ou decidir isoladamente pela, se tiver competência¹¹⁴⁶ – abertura de prazo para manifestação daquele que, tendo ocupado a chefia do Poder Executivo no exercício ao qual as contas se referem, corre o risco de ver a corte de contas emitir uma opinião modificada sobre suas contas.

A abertura de prazo para manifestação, tal como indicada no parágrafo anterior, é corolário da irradiação dos princípios do contraditório e da ampla defesa nos processos de controle externo, em geral – conforme apresenta a subseção 2.5.3 (p. 116) –, e nos processos de prestação de contas dos chefes de Poder Executivo, como categoria daqueles, em particular. É que eventual opinião modificada sobre os balanços ou a respeito da execução dos orçamentos, a despeito de não possuir caráter deliberativo – conforme mostra a subseção 3.4.4 (p. 391) –, pode levar o tribunal de contas a recomendar ao Poder Legislativo a aprovação com ressalvas ou a rejeição das contas prestadas pelo governante.

¹¹⁴⁵ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

¹¹⁴⁶ Cabe ressaltar que, em alguns tribunais de contas, há possibilidade de delegação dessa decisão diretamente às unidades técnicas.

Um parecer prévio nesse sentido, embora não constitua julgamento de contas – e a própria rejeição de contas não seja uma sanção jurídica, como exposto na subseção 2.6.5 (p. 140) deste trabalho –, nem atribua responsabilidade financeira, afeta a esfera de interesses daquele que exerceu a chefia de Poder Executivo, pois, tendo em conta o exposto na subseção 1.5 (p. 57), pode funcionar como instrumento de *accountability* horizontal, enquanto oferece subsídios técnicos ao julgamento a ser efetuado pela casa legislativa competente, e vertical, na medida em que provê os eleitores e demais agentes sociais de informações a respeito da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, no âmbito do ente público por ele chefiado. Ademais, não é desarrazoado afirmar que a manifestação pela rejeição ou pela aprovação com ressalva, constante de um parecer prévio acompanhado das, e fundamentado nas, análises empreendidas nos moldes apresentados na subseção 3.4.1 (p. 299), afeta o governante como se fosse uma sanção, não jurídica, mas moral e política, acomodando-se ao conceito de *accountability* da subseção 1.4 (p. 51).

Portanto, pode-se asseverar que o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública exige que os tribunais de contas, antes de emitirem parecer prévio pela aprovação com ressalvas ou pela rejeição das contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, concedam prazo para manifestação àqueles cujas contas são apreciadas.

Nas duas vezes em que teve oportunidade de se pronunciar sobre a possibilidade e a necessidade de contraditório e ampla defesa em processos de controle externo destinados à emissão de pareceres prévios, o STF se pronunciou no sentido defendido acima. Na primeira, em sede da suspensão de segurança n. 1.197-9/PE¹⁴⁷, instado o Supremo a suspender mandado de segurança que exigia do TCE-PE a abertura de prazo para manifestação do governador, em processo no qual suas contas eram apreciadas na corte, o ministro Celso de Mello, monocraticamente, negou a suspensão da segurança sob o fundamento de que a circunstância de exercer atribuições desvestidas de caráter deliberativo, ainda que em procedimento meramente administrativo, não exonera as cortes de contas de assegurar o direito de defesa nos processos de prestação de contas dos governantes.

Tal posicionamento foi confirmado posteriormente, no MS 33.671/DF, em que, diante de decisão do TCU¹⁴⁸ que instaurou contraditório para manifestação da então

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de segurança n. 1.197-9 Pernambuco. Relator: Ministro Celso de Mello. Decisão monocrática, Brasília, 15 de setembro de fevereiro de 1997. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 182, p. 46.243-46.245, 22 set. 1997. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1676333>. Acesso em: 31 ago. 2019.

¹⁴⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.464/2015 – Plenário**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Plenário, Brasília, 17 de junho de 2015. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1464%2520ANOACORDAO%253A2015/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20. Acesso em: 31 ago. 2019.

presidente da República acerca dos indícios de irregularidade apontados no relatório técnico e comunicou ao Congresso Nacional que as suas contas não estavam em condições de serem apreciadas, o deputado federal Raul Jungmann sustentou que, no caso das contas presidenciais, a abertura de prazo para defesa, no tribunal de contas, invertia a lógica de tramitação do controle externo e que o contraditório deveria se dar no âmbito do Poder Legislativo. Nessa ocasião, o ministro Luís Roberto Barroso aduziu que “[...] a ausência de caráter deliberativo do parecer prévio não dispensa o órgão de controle do dever de observar o contraditório e a ampla defesa”¹¹⁴⁹ e negou seguimento ao mandado de segurança.

Diante disso, a norma que define o prazo a ser concedido deve considerar que ele não pode ser tão curto que impeça o chefe de Poder Executivo, ou seu representante legal, de conhecer os fundamentos dos achados que podem levar à referida modificação de opinião, nem ser tão longo que inviabilize o cumprimento, pela corte de controle externo, do prazo constitucional, orgânico ou legal, conforme o caso, para que ela emita seu parecer prévio, como expõe a subseção 3.4.2 (p. 373) deste trabalho.

No TCU, segundo o artigo 4º da Resolução n. 291/2017¹¹⁵⁰, nos casos em que as distorções ou irregularidades identificadas no relatório técnico puderem ensejar a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas, deve-se conceder prazo de até quinze dias para a oitiva do presidente da República. Assim, percebe-se que o prazo não é dado ao chefe do Poder Executivo federal nos casos em que se vislumbra a aposição de ressalvas à aprovação, mas não a rejeição.

No caso dos processos de apreciação das contas prestadas por governadores, conforme resultados da pesquisa, a legislação de dezesseis (59%) tribunais de contas prevê, expressamente, a abertura de prazo para contraditório e ampla defesa. Em onze (41%), consegue-se identificar os motivos que exigem o contraditório. O prazo é concedido nas situações em que o relatório da unidade técnica aponta a existência de: (i) irregularidade, em seis (22%) cortes de contas; (ii) irregularidade, impropriedade ou inconsistência, em duas (7%); (iii) ocorrência, em uma (4%); (iv) achado, noutra (4%); e (v) possibilidade emissão de parecer pela aprovação com ressalvas ou rejeição das contas, em um (4%) tribunal. Do mesmo modo, a denominação do ato de comunicação diverge entre as cortes de controle externo – passando por citação, audiência,

¹¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 33.671 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Decisão Monocrática, Brasília, 11 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 182, 15 set. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4797836>. Acesso em: 31 ago. 2019.

¹¹⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 291, de 29 de novembro de 2017**. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 6 maio 2019.

intimação, notificação, oitiva, vista, cientificação e oportunidade de esclarecimentos – e o prazo para a manifestação dos governadores varia de cinco a trinta dias¹¹⁵¹.

Entre as vinte e oito cortes de contas que apreciam contas apresentadas por prefeitos municipais, treze (46%) possuem legislação que prevê a manifestação do chefe de Poder Executivo. Dentre essas, em dez (36%) verificou-se os motivos que exigem a concessão do prazo. Delas, como permitiu concluir a pesquisa, o prazo é aberto nos casos em que o relatório técnico indica: (i) irregularidade, em sete (25%) tribunais de contas; (ii) ocorrência, em um (4%); (iii) achado, noutro (4%); e (v) possibilidade emissão de parecer com oposição de ressalvas ou pela rejeição das contas, em uma (4%) corte. Da mesma forma que nos processos de prestação de contas dos governadores, a designação do ato de comunicação diverge entre as agências de *accountability* horizontal – tem-se citação, audiência, notificação e oportunidades para defesa e para esclarecimentos – e o prazo para a manifestação dos prefeitos varia de cinco a trinta dias.

Convém ressaltar que o fato de não ter sido possível localizar, na legislação de algumas cortes de contas, previsão expressa sobre a abertura de prazo para manifestação dos chefes de Poder Executivo, nos processos de controle externo que apreciam suas contas, não permite concluir que, necessariamente, tais cortes não concedam, aos governantes, oportunidade para exercerem o contraditório e a ampla defesa. Algumas delas, possivelmente, utilizam, por analogia, dispositivos referentes aos processos de julgamento de contas como fundamento para ensejar ao governador ou aos prefeitos, conforme o caso, manifestarem-se sobre achados, eventualmente, apontados nos relatórios técnicos em processos de apreciação de contas.

Caso a legislação permita interpretar que é possível, aos tribunais de contas, emitirem qualquer parecer prévio pela aprovação com ressalvas ou pela rejeição das contas de chefes de Poder Executivo, sem lhes propiciar oportunidade para exercício do contraditório e ampla defesa, pode-se afirmar que ela ofende o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988.

Nas hipóteses em que, no processo de apreciação de contas, seja necessário abrir prazo a chefe de Poder Executivo para manifestação, o processo deve voltar à unidade técnica competente assim que ele exercer o seu direito ou, se ele não se manifestar¹¹⁵², no termo do prazo. Nessa etapa processual, a unidade técnica deve instruir conclusivamente o processo. Tal instrução envolve a análise dos argumentos e documentos apresenta-

¹¹⁵¹ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

¹¹⁵² A respeito da revelia nos processos de controle externo, cf. SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. Citação e revelia no processo de contas. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo**: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 185-211.

dos pelo governante, o esclarecimento quanto a se, e como, eles afetam as conclusões contidas em seu relatório preliminar e a elaboração do relatório final – ou conclusivo –, que agrega ao relatório preliminar – ou inicial – as análises empreendidas nesta fase da instrução, inclusive com a reapresentação dos encaminhamentos que a unidade ou comissão recomenda ao colegiado competente para a emissão do parecer prévio.

Encerrada a instrução¹¹⁵³, os processos de apreciação de contas de chefe de Poder Executivo devem ser remetidos ao ministério público junto ao tribunal de contas¹¹⁵⁴, que tem a função de promover a defesa da ordem jurídica nos processos de controle externo, por força combinada dos artigos 130 e 127, *caput*, da CRFB/1988. Como *custos legis*¹¹⁵⁵, *cabere-lhe-á se manifestar tanto sobre as contas prestadas quanto a respeito do regular desenvolvimento do processo de sua apreciação na corte de contas*.

Como alertam Jorge Ulisses Jacoby Fernandes¹¹⁵⁶ e Gabriel Guy Léger¹¹⁵⁷, a participação do ministério público junto ao tribunal de contas é essencial em todos os processos de controle externo, inclusive nos processos de apreciação de contas de chefes de Poder Executivo, sob pena de nulidade. Desse modo, deve a legislação infraconstitucional prever a participação ministerial nesses processos.

Como mostrou a pesquisa, tal requisito é observado pela legislação referente à maioria das cortes de controle externo brasileiras¹¹⁵⁸. No âmbito da União, o parecer do Ministério Público junto ao TCU, nas contas prestadas pelos presidentes da República,

¹¹⁵³ Entendida aqui desde o recebimento e autuação da prestação de contas até a análise da, eventualmente necessária, manifestação do chefe do Poder Executivo pela unidade técnica – ou comissão designada, conforme o caso – competente, cf. FURTADO, José de Ribamar Caldas. Processo e eficácia das decisões do tribunal de contas. **Revista Controle**, Fortaleza, a. 12, n. 1, p. 29-55, 2014. DOI: 10.32586/rcda.v12i1.184. p. 39-40.

¹¹⁵⁴ A respeito da institucionalização do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e das questões referentes à sua autonomia institucional, funcional e administrativa, cf. SILVA, José Afonso da. O Ministério Público junto aos Tribunais de Contas. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, a. 9, n. 100, jun. 2009. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=57930>. Acesso em: 2 set. 2019; e MACIEL, Moises. **Tribunais de contas e o direito fundamental ao bom governo**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 183-188.

¹¹⁵⁵ A respeito da atuação de cada Ministério Público junto ao Tribunal de Contas como parte e como *custos legis*, cf. FERREIRA, Diogo Ribeiro. Prerrogativas do parquet de contas face ao art. 142, § 3º, do regimento interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, a. 10, n. 112, p. 55-60, jun. 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=67519>. Acesso em: 2 set. 2019. p. 4-6 (Versão digital).

¹¹⁵⁶ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 688-689.

¹¹⁵⁷ LÉGER, Gabriel Guy. O Tribunal de Contas e o Ministério Público que nele atua, à luz da Constituição Federal. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS. **Ministério Público de Contas: perspectivas doutrinárias do seu estatuto jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 288.

¹¹⁵⁸ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

é previsto nos artigos 3º, § 2º, e 4º, § 2º, da Resolução n. 291/2017¹¹⁵⁹. Como se observa, o prazo que lhe é dado é de cinco dias.

Em relação aos processos de apreciação de contas de governadores e prefeitos, verificou-se que a legislação de vinte e oito (88%) dos tribunais de contas subnacionais preveem, expressamente, a necessidade de manifestação do respectivo ministério público. Em três (9%) cortes de contas, a legislação não prevê, de forma expressa, a participação do ministério público junto ao tribunal de contas. Numa outra (3%), qual seja, o TCM-SPO, não há ministério público instalado. Percebeu-se ainda que o prazo para a manifestação do ministério público junto ao respectivo tribunal de contas varia de dois a trinta dias, sendo, em geral, mais elástico o concedido nos processos de contas de prefeitos do que naqueles relativos a contas prestadas por governadores.

Após a manifestação do ministério público junto ao tribunal de contas num processo de prestação ou tomada de contas de chefe de Poder Executivo, o relator deve elaborar o seu relatório, preparar o seu voto e levar as contas à apreciação do colegiado competente para a emissão do parecer prévio. Por exemplo, o colegiado competente para apreciar as contas prestadas pelos presidentes da República é o Plenário do TCU, segundo o artigo 15 do seu regimento interno¹¹⁶⁰.

Semelhantemente, nos estados e no DF, a competência para a apreciação e emissão dos pareceres prévios sobre as contas dos governadores, em cada ente, é sempre distribuída ao pleno da respectiva corte de contas, como se verificou na pesquisa. Essa é a realidade, também, em relação à competência para apreciar as contas dos prefeitos naqueles municípios que possuem tribunais de contas próprios, quais sejam, TCM-RIO e TCM-SPO. Logo, conclui-se que, em todos os entes que mantêm cortes de contas, os pareceres prévios são emitidos mediante a apreciação de todos os seus membros.

Dentre os vinte e seis tribunais de contas estaduais que apreciam contas de prefeitos municipais, a legislação pesquisada permitiu identificar o colegiado competente para tal atividade em vinte e dois (85%). Doze (46%) mantêm a competência em seu plenário e dez (38%), com exceção de uma ou outra capital de estado, a distribuem para as câmaras nas quais tais cortes se organizam¹¹⁶¹.

¹¹⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 291, de 29 de novembro de 2017**. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 6 maio 2019.

¹¹⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

¹¹⁶¹ Vide o quadro 20 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 731-753.

No TCU, as contas dos presidentes da República são apreciadas em sessão extraordinária do Plenário, conforme prevê o artigo 96, inciso II, de seu regimento interno¹¹⁶². De igual modo, como destacou a pesquisa, dentre as cortes de controle externo competentes para apreciar contas de governadores, todas as vinte e três (85%), nas quais a legislação pesquisada permitiu verificar, dedicam-lhe uma sessão específica. Tal sessão é denominada: (i) extraordinária, em doze (44%) tribunais de contas; (ii) especial, em dez (37%); e (iii) ordinária específica, noutra (4%).

Seguindo a lógica da importância que as cortes dão à apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo do ente que a mantém, tal atividade, no TCM-RIO e no TCM-SPO, são realizadas, respectivamente, em sessão especial e em sessão extraordinária. Em contraste, dentre os vinte e três (88%) tribunais de contas estaduais, que apreciam contas de prefeitos municipais, nos quais a legislação pesquisada permitiu identificar, nenhum realiza sessão específica para a sua apreciação.

A pesquisa, ainda, permitiu compreender como se dá a apreciação na sessão em que as contas dos chefes de Poder Executivo são pautadas. Embora algumas cortes apresentem particularidades na condução das sessões colegiadas, em geral, apregoadas, pelo presidente de certa corte de controle externo, determinado processo referente a contas prestadas por governante, o relator realiza a leitura de seu relatório. Ato contínuo, o representante do ministério público junto ao tribunal, se desejar, pode se pronunciar sobre as contas. Em seguida, desde que tenha requerido, é dada oportunidade ao chefe de Poder Executivo, ou ao seu representante, para produzir sustentação oral. Então, cada membro presente apresenta seu voto – ou proposta de voto, no caso de substituto que não esteja no exercício da substituição – e o presidente proclama o resultado da votação, segundo o qual deve ser emitido o parecer prévio a respeito das contas de chefe de Poder Executivo apreciadas, que deve ser prontamente enviado ao Poder Legislativo competente para o seu julgamento.

Desse modo, o exposto nesta subseção permite uma compreensão básica sobre como se desenrola, nos tribunais de contas competentes, a apreciação das contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, sobre as etapas a serem vencidas para que eles sejam emitidos no prazo. Na próxima subseção trata-se dos pareceres prévios, enquanto produtos finais das cortes de controle externo sobre as contas prestadas pelos governantes.

3.4.4 Parecer prévio

A CRFB/1988, em seu artigo 71, inciso I, estabelece que compete ao TCU “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer

¹¹⁶² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”¹¹⁶³. Além de ao TCU, tal norma se aplica às cortes de contas subnacionais, quando apreciam contas prestadas por governadores e prefeitos, seja por força combinada dos artigos 75 e 31, parágrafos 1º e 2º, da Constituição de 1988, que impõem o paralelismo constitucional na questão, seja em razão das constituições estaduais, que, *mutatis mutandis*, a repetem, como se notou na pesquisa¹¹⁶⁴.

Conclui-se, portanto, que o parecer prévio é a manifestação final dos tribunais de contas competentes, em cada apreciação das contas prestadas anualmente pelos chefes de Poder Executivo.

Como os demais atos emanados pelas cortes de controle externo, conforme apresenta a subseção 2.5.3 (p. 116), os pareceres prévios são emitidos em sede de processos administrativos de controle externo. Sua especificidade, porém, como destaca Luciano Ferraz, é que o caminho percorrido para a sua emissão é parte de um maior, “[...] cujo ato final é deliberação exclusiva do Poder Legislativo”¹¹⁶⁵. Assim, conforme Leandro Maciel do Nascimento¹¹⁶⁶, o ato do tribunal de contas representa análise preparatória, não terminativa. Por tal razão, é comum adjetivar a atuação das cortes de contas, nos processos de apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, como meramente opinativa, como o fazem Fernando Augusto Mello Guimarães¹¹⁶⁷ e João Adolfo Ribeiro Bandeira e José Polycarpo de Negreiros Leite¹¹⁶⁸. O próprio STF, no julgamento do RE n. 729.744/MG, afirmou em tese de repercussão geral que “o parecer técnico elaborado pelo Tribunal de Contas tem natureza meramente opinativa [...]”¹¹⁶⁹.

¹¹⁶³ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 dez. 2019.

¹¹⁶⁴ Vide o quadro 21 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 754-767.

¹¹⁶⁵ FERRAZ, Luciano. Due process of law e parecer prévio das contas de contas. **Revista Gestão e Controle**, Porto Velho, a. 1, n. 2, p. 73-96, jul./dez. 2013. Disponível em: <http://ojs.tce.ro.gov.br/ojs/index.php/TCE-RO/article/view/23/23>. Acesso em: 5 set. 2019. p. 80.

¹¹⁶⁶ NASCIMENTO, Leandro Maciel do. A competência para julgamento das contas do Poder Executivo e a inelegibilidade decorrente de sua rejeição: posicionamento do Tribunal Superior Eleitoral e do Supremo Tribunal Federal. **Revista Eleições & Cidadania**, Teresina, v. 3, n. 3, p. 71-95, jan./dez. 2011. p. 72.

¹¹⁶⁷ GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. Julgamento das contas anuais pelo tribunal de contas (aspectos controvertidos). **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 117, p. 71-91, 1996. p. 79.

¹¹⁶⁸ BANDEIRA, João Adolfo Ribeiro; LEITE, José Polycarpo de Negreiros. Atuação dos tribunais de contas na perspectiva da Lei da Ficha Limpa. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 16, n. 87, p. 229-240, set./out. 2014. p. 234.

¹¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 729.744 Minas Gerais. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 186, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312495533&ext=.pdf>. Acesso em: 3 out. 2019. p. 1.

Com bem destaca Marianna Montebello Willeman, “[...] o Tribunal de Contas atua na matéria como verdadeiro órgão de apoio, emitindo pronunciamento com abordagem técnica sem conteúdo deliberativo [...]”¹¹⁷⁰. No STF, essa ausência de conteúdo deliberativo foi reconhecida em decisões monocráticas¹¹⁷¹.

Isto posto, considerando que o julgamento das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo é competência exclusiva das respectivas casas legislativas, conforme se conclui na subseção 3.3.1 (p. 223), pode-se afirmar que essa manifestação final das cortes de contas é ato preparatório, não realmente deliberativo. Logo, não se pode dizer que o parecer prévio é uma decisão em sentido estrito. Não há caráter de decisão, como asseveram Denise Mariano de Paula e Evandro Martins Guerra¹¹⁷², nem envolve decisão, de acordo com Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹¹⁷³.

Tendo em conta o artigo 49, inciso IX, da CRFB/1988, combinado com seus artigos 31, *caput* e parágrafos 1º e 2º, 33, § 2º, 71, *caput* e § 1º, verifica-se que a finalidade constitucional desse parecer é auxiliar, com subsídios técnicos – não políticos, como se destaca no início da seção 3.4 (p. 297) –, as casas legislativas no julgamento das contas prestadas pelos governantes dos respectivos entes públicos. Além dessa, o legislador complementar federal – no exercício de sua competência para instituir normas gerais de direito financeiro, apresentada na subseção 2.5.4 (p. 121) – lhe conferiu outra finalidade, qual seja, ser instrumento de transparência da gestão fiscal, conforme o artigo 48 da LRF.

No primeiro caso, como auxílio ao julgamento das contas, os usuários diretos dos pareceres prévios são o Congresso Nacional, as assembleias legislativas e câmaras municipais e distrital, bem como seus membros. No segundo, enquanto promove a transparência fiscal, toda a sociedade, entendida aqui da forma mais ampla possível – eis que podem se interessar pelo seu conteúdo tanto indivíduos e organizações civis e empresariais da circunscrição territorial do ente ao qual as contas se referem quanto oriundos de outras partes do país e até do exterior, potenciais investidores, por exem-

¹¹⁷⁰ WILLEMAN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 253.

¹¹⁷¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança n. 1.197-9 Pernambuco. Relator: Ministro Presidente Celso de Mello. Decisão monocrática, Brasília, 15 de setembro de fevereiro de 1997. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 182, p. 46.243-46.245, 22 set. 1997. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1676333>. Acesso em: 31 ago. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 33.671 Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Decisão Monocrática, Brasília, 11 de setembro de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 182, 15 set. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4797836>. Acesso em: 31 ago. 2019.

¹¹⁷² PAULA, Denise Mariano de; GUERRA, Evandro Martins. A função jurisdicional dos Tribunais de Contas. In: MAIA, Renata C. Vieira; FERREIRA, Diogo Ribeiro. **Processo civil aplicado aos tribunais de contas**: novas tendências a partir do CPC de 2015. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 107.

¹¹⁷³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Coisa julgada – aplicabilidade a decisões do Tribunal de Contas da União. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 27, n. 70, p. 23-36, out./dez. 1996. p. 30-31.

plo –, é destinatária dos pareceres. Confirma-se, desse modo, a sua vocação de instrumentos fundamentais para a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, em suas duas dimensões, a saber, vertical e horizontal, tratadas nas subseções 1.5.1 (p. 58) e 1.5.2 (p. 62) deste trabalho.

Para que os pareceres prévios cumpram tais finalidades, as cortes de controle externo devem realizar a apreciação das contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais segundo objeto, objetivo e critérios mostrados na subseção 3.4.1 (p. 299). Assim, para que as informações obtidas e conclusões auferidas em certa apreciação cheguem aos usuários previstos no parágrafo anterior, os pareceres devem descrever – em seu corpo ou nos relatórios que o acompanhem – toda a apreciação realizada e comunicar, clara e fundamentadamente, os seus resultados. Os pareceres prévios devem ser espelhos da apreciação realizada em cada caso.

Desse modo, as opiniões a que chegarem os tribunais de contas, em cada apreciação dos balanços gerais e apreciação da execução dos orçamentos, na forma apresentada nas subseções 3.4.1.1 (p. 302) e 3.4.1.2 (p. 315) deste trabalho, acompanhadas de seus fundamentos, devem ser expressas nos pareceres prévios.

Assim, em relação às respectivas contas de chefe de Poder Executivo apreciadas, cada parecer prévio deve informar se as demonstrações contábeis consolidadas apresentadas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem, e se, naquele exercício, os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Os eventuais achados relevantes, tanto os apurados na apreciação dos balanços, como os encontrados na apreciação da execução dos orçamentos, enquanto fundamentos das opiniões apresentadas, devem constar do parecer emitido.

A pesquisa demonstrou que a legislação subnacional, em geral, encampou essa ideia do parecer prévio como uma apreciação geral e fundamentada da gestão financeira e orçamentária do ente, referente a determinado exercício¹¹⁷⁴, devendo apresentar as opiniões do tribunal de contas – formadas com a realização, nos moldes previstos na subseção 3.4.1 (p. 299), da apreciação das contas prestadas pelo respectivo chefe de Poder Executivo – em relação à exatidão dos balanços gerais e à conformidade da execução dos orçamentos e concluir pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas¹¹⁷⁵.

¹¹⁷⁴ Milene Dias da Cunha acredita que o parecer prévio talvez seja o único documento, dentre os disponíveis à sociedade, que agrega, sistematizada e anualmente, uma avaliação holística do Poder Executivo, cf. CUNHA, Milene Dias da. O controle da execução orçamentária como meio garantidor de direitos fundamentais. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 208.

¹¹⁷⁵ Vide o quadro 21 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do

Weder de Oliveira¹¹⁷⁶, ao concordar que as opiniões sobre os balanços e a execução orçamentária devem constar expressamente dos pareceres prévios, defende a desnecessidade de que ele contenha uma manifestação geral pela aprovação ou rejeição das contas. Segundo ele, no caso do TCU, não havia nenhuma obrigação legal ou regimental, nem haveria qualquer finalidade ou consequência, prática ou jurídica, na emissão desse juízo adicional.

Entretanto, de acordo com o artigo 49, inciso IX, da CRFB/1988, a competência do Poder Legislativo, em relação às contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, não se limita a fazer uma análise, apreciação ou emitir opinião, mas deve julgá-las. Portanto, deve assinalar se as aprova ou não.

Deve-se ter em mente que o artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, exigiu dos tribunais de contas a emissão de um parecer, não somente de um relatório. Logo, considerando sua finalidade de auxiliar tal julgamento de contas, o parecer prévio, como sói ocorrer com os pareceres em geral, deve ser conclusivo. Nele, a corte de controle externo deve consignar se recomenda ao Poder Legislativo a aprovação, com ou sem ressalvas, ou a rejeição das contas prestadas.

Além dos referidos artigos 49, inciso IX, e 71, inciso I, também os artigos 31, § 2º, e 75, do texto constitucional, combinados, levam a crer que a conclusividade, com a recomendação pela aprovação ou rejeição das contas, é requisito dos pareceres prévios. O artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, exige decisão de dois terços dos membros da respectiva câmara municipal para que o resultado do julgamento das contas prestadas pelo prefeito seja diverso do recomendado no parecer prévio.

Por conseguinte, para que o parecer possa ser seguido ou rechaçado, ele necessariamente deve concluir pela aprovação ou rejeição das contas. Caso contrário, não há o que prevalecer ante decisão tomada por menos de dois terços dos vereadores. Desse modo, é razoável afirmar que, ao redigir o artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, o legislador constituinte considerou implícito, por força de seus artigos 49, inciso IX, 71, inciso I, e 75, que os pareceres prévios, referentes às contas prestadas pelos governantes de todas as esferas, devem concluir pela aprovação ou rejeição das contas apreciadas.

Embora seja necessário ressaltar que o potencial dos pareceres prévios seria desperdiçado se fosse enxergado somente sob o prisma dessa conclusão pela aprovação ou rejeição, deve-se reconhecer que tal manifestação geral sobre as contas reforça seu papel como instrumento de transparência da gestão fiscal, ferramenta da *accountability*

Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 754-767.

¹¹⁷⁶ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 45; 47.

vertical. Considerando, especialmente, as dificuldades de leitura e letramento financeiro da população brasileira¹¹⁷⁷, a indicação pela aprovação ou rejeição das contas, na medida em que comunica claramente, aos cidadãos, o resultado geral e fundamentado da apreciação das contas de determinado presidente da República, governador ou prefeito, facilita o uso do parecer prévio como fator a ser considerado, pelos eleitores, nas eleições seguintes, para decidirem se premiam tal governante, votando nele ou em quem ele apoia, ou se o sancionam, direcionando seu voto ao concorrente.

Possibilita, ainda, a *accountability* vertical em relação ao Poder Legislativo. A manifestação geral sobre as contas torna direta a verificação se a casa legislativa acompanhou, ou não, a corte de controle externo no julgamento das contas prestadas pelos governantes. Com isso, facilita-se, também, que o parecer prévio seja utilizado, pelos eleitores, como parâmetro para avaliar o comportamento dos parlamentares nesse julgamento e, eventualmente, considerá-lo como fator relevante para a definição de seu voto nas eleições seguintes.

Portanto, o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988, exige que os tribunais de contas, ao apreciarem as contas prestadas anualmente pelos chefes de Poder Executivo, consignem em seus pareceres prévios sua manifestação pela aprovação, com ou sem ressalvas, ou pela rejeição das contas apreciadas.

No âmbito da União, reconhecendo a exigência do sistema constitucional de *accountability*, o TCU estabeleceu, no artigo 11 de sua Resolução n. 291/2017¹¹⁷⁸, a necessidade de que a conclusão de cada parecer prévio a respeito das contas presidenciais contenha a indicação pela sua aprovação ou rejeição.

No âmbito subnacional, como evidenciou a pesquisa, a legislação específica de vinte e sete (84%) dentre os trinta e dois tribunais de contas estaduais, distrital e municipais, embora com alguma variação terminológica, expressamente requerem que seus pareceres prévios, por meio do qual apreciam as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, contenham manifestação final pela sua aprovação, com ou sem res-

¹¹⁷⁷ Segundo resultados da avaliação do Programa Internacional de Avaliação de Estudantes, PISA, realizada em 2015, o desempenho, tanto em leitura, como em letramento financeiro, dos alunos no Brasil está bem abaixo da média da OCDE, cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Programme for International Student Assessment (PISA). Results from PISA 2015. **Country note:** Brazil. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: http://download.inep.gov.br/acoes_internacionais/pisa/resultados/2015/pisa_2015_brazil.pdf. Acesso em: 6 set. 2019; e ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **PISA 2015 results:** students' financial literacy. Paris: OECD Publishing, 2017. v. 4. DOI: 10.1787/9789264270282-en.

¹¹⁷⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 291, de 29 de novembro de 2017.** Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo>. Acesso em: 6 maio 2019.

salvas, ou pela sua rejeição. Os demais, embora não haja previsão expressa em sua legislação específica, também devem concluir seus pareceres dessa forma, pois assim o exige a CRFB/1988¹¹⁷⁹.

Em relação à variação terminológica na conclusão pela aprovação das contas, considerando a legislação do TCU e das vinte e sete (84%) cortes de controle externo subnacionais referidas no parágrafo anterior, verificou-se que são utilizados os seguintes termos: (i) aprovação, em vinte e uma (64%) cortes de contas; (ii) favorável à aprovação, em cinco (15%); e (iii) regularidade, nas outras duas (6%). Por outro lado, naquela legislação, para expressar a rejeição – termo utilizado na legislação eleitoral, conforme o artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990 – de contas, são empregados os vocábulos: (i) rejeição, em doze (36%) tribunais de contas; (ii) contrário à aprovação, em cinco (15%); (iii) não aprovação, em três (9%); (iv) reprovação, em dois (6%); (v) irregularidade, também, em dois (6%); (vi) desaprovação, noutros dois (6%); e (vii) não favorável à aprovação, em um (3%) deles.

É importante destacar que tal conclusão dos pareceres prévios, pela aprovação ou rejeição das contas, deve derivar diretamente das opiniões neles veiculadas em relação à exatidão dos balanços gerais e à conformidade da execução dos orçamentos. Assim, ao realizar, conforme os preceitos apresentados na subseção 3.4.1 (p. 299), a apreciação das contas prestadas por determinado chefe de Poder Executivo, se o tribunal de contas competente conclui que as demonstrações contábeis apresentadas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem, e que, naquele exercício, os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis, deve se manifestar pela aprovação das contas.

Porém, caso haja opinião modificada, seja com ressalva, pela abstenção ou adversa, oriunda da apreciação dos balanços gerais ou da apreciação da execução dos orçamentos, a conclusão do respectivo parecer prévio não deve ser pela simples aprovação, mas pela aprovação com ressalvas ou pela rejeição, a depender da modificação. Nas situações em que, dentre as opiniões, haja adversa, a conclusão do parecer deve ser pela rejeição das contas. Se uma das opiniões for não modificada e a outra for com ressalva, ou se ambas forem com ressalva, o parecer prévio deve ser pela aprovação com ressalva das contas.

Nos casos em que a corte de controle externo se abstenha de emitir opinião em relação à exatidão dos balanços ou a respeito da conformidade da execução dos orça-

¹¹⁷⁹ Vide o quadro 21 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 754-767.

mentos, ela deve avaliar criteriosamente a atuação do chefe de Poder Executivo em relação às causas que a impediram de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, forçando-a a abster-se de emití-la. Caso o comportamento do governante indique que ele atuou para impedir a obtenção da evidência ou, em sucessivos exercícios, deixou de atuar com o objetivo de remover o impedimento, a conclusão do parecer prévio deve ser pela rejeição das contas apreciadas. Caso contrário, a ressalva na aprovação pode ser suficiente.

Neste ponto, é necessário observar que, como mostrou a pesquisa, a legislação específica de dois (6%) tribunais de contas prevê que os pareceres prévios possam concluir pela abstenção¹¹⁸⁰. Contudo, considerando que não há hipótese constitucional em que o Poder Legislativo possa se abster de julgar as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo e que os pareceres prévios devem o auxiliar nesses julgamentos, entende-se que a legislação que permite a conclusão pela abstenção, ao invés de, conforme a situação, pela aprovação com ressalva ou rejeição, está em desacordo com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública.

A pesquisa, ainda, mostrou que a legislação de onze (33%) tribunais de contas prevê, expressamente, a inclusão, nos pareceres prévios, de recomendações para a adoção de providências com vistas à correção de falhas e deficiências observadas na apreciação das contas. Em cinco (15%) cortes de contas, há previsão específica para que os pareceres contenham determinações para a adoção de providências corretivas que façam cessar violações a preceito normativo, legal ou jurisprudencial. Por outro lado, na pesquisa realizada, não se identificou qualquer dispositivo que proíba as cortes de controle externo de efetuarem determinações e recomendações em sede de processos de apreciação de contas de chefes de Poder Executivo.

Na verdade, no sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, nada obsta que os pareceres prévios contenham recomendações e determinações. Ao contrário, tanto isso é possível que a apreciação das contas dos governantes, como exposto na subseção 3.4.1.3 (p. 368), abrange o monitoramento das recomendações e determinações expedidas na apreciação de contas referentes a exercícios anteriores. Trata-se do exercício da função corretiva dos tribunais de contas, prevista no artigo 71, inciso IX, da CRFB/1988, combinado com seu artigo 75, cuja utilização, conforme se mostra na subseção 2.6.4 (p. 135), é compatível com o exercício da função consultiva.

Para que possam ser inseridas em pareceres prévios, tanto as recomendações como as determinações devem se relacionar diretamente com os achados eventual-

¹¹⁸⁰ Vide o quadro 21 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 754-767.

mente encontrados na apreciação, que fundamentam as opiniões emitidas a respeito da exatidão dos demonstrativos contábeis apresentados e sobre a conformidade da execução dos orçamentos. Não deve haver recomendação ou determinação autônoma, não vinculada a achado.

Além disso, antes de recomendar ou determinar certa providência em parecer – na verdade, como se destaca na subseção 2.6.4 (p. 135) deste trabalho, não somente no parecer prévio, mas em qualquer hipótese –, as cortes de controle externo devem avaliar a viabilidade de sua adoção. Não faria sentido exigir o cumprimento de medida inviável.

Tendo em conta que a situação que as instiga pode continuar após a eventual substituição do governante, ainda que as providências indicadas estejam na sua alçada, as recomendações e determinações, ordinariamente, não devem ser dirigidas à sua pessoa, mas ao Poder Executivo. Eventualmente, podem ser dirigidas a outro órgão de governança superior no âmbito do ente, dentro ou fora do Poder Executivo.

Considerados o seu caráter cogente e a fixação de prazo certo para a sua implantação, quando o relator, ao analisar certo relatório técnico, vislumbrar a necessidade de realização de certa determinação, deve submetê-la ao contraditório, dando ao Poder ou órgão, à qual se direciona, a oportunidade de se manifestar sobre a providência antes que sua adoção seja determinada no parecer prévio. Desse modo, ao avaliar a conveniência de inserir certa determinação no parecer, considerando que o tempo é fator essencial no processo de apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo – como se destaca no final da subseção 3.4.2 (p. 373) –, a corte de contas deve ponderar se o período a ser utilizado no necessário contraditório não inviabilizará a emissão do parecer prévio no prazo.

Convém destacar que as recomendações e determinações inclusas nos pareceres prévios produzem efeitos desde a sua emissão. Vale dizer, como decorrem do exercício da função corretiva dos tribunais de contas, tratada na subseção 2.6.4 (p. 135) deste trabalho, competência que lhes pertence em razão dos artigos 71, inciso IX, e 75 da CRFB/1988, sua observância não está condicionada a referendo das casas legislativas competentes para o julgamento das contas a que se referem os pareceres. Não precisam ser aprovadas pelo Poder Legislativo, nem podem ser por ele rechaçadas, ainda que o julgamento das contas não acompanhe a conclusão do parecer prévio.

Além de recomendações e determinações, embora não haja previsão na legislação, nada impede que os tribunais de contas, com vistas à prevenção, consignem alertas nos pareceres, com o intuito de chamar a atenção das principais instâncias de governança de determinado ente público, principalmente ao chefe do Poder Executivo, a respeito de riscos financeiros, orçamentários, patrimoniais ou contábeis, identificados na apreciação das contas, que possam lhe causar relevantes e danosas consequências futuras.

O que o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído na CRFB/1988, impede é a aplicação de multa ou imputação de débito nos pareceres

prévios. Conforme se explica na subseção 3.4.1.2 (p. 315) deste trabalho, os processos de apreciação de contas não se destinam à atribuição de responsabilidade financeira, nem à aplicação de qualquer sanção de caráter não patrimonial. Neles, enquanto os tribunais de contas desempenham sua função consultiva, não há lugar para o exercício das funções sancionadora e reintegradora, previstas na subseção 2.6.5 (p. 140).

Deve-se ter em mente, como se diz anteriormente nesta subseção, que, nos pareceres prévios, as cortes de controle externo não julgam contas, mas auxiliam as casas legislativas em sua competência de julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo. Assim, considerando que o Poder Legislativo não tem competência para atribuir responsabilidade financeira – não podem aplicar multa a presidente da República, governador ou prefeito, nem os imputar débito –, não pode haver encaminhamento com esse intuito nos pareceres prévios. Nesse sentido, Renato Luís Bordin de Azere-do¹¹⁸¹ afirma não caber multa na apreciação das contas de governante.

Pelo exposto, cada parecer prévio sobre contas prestadas por presidente da República, governador de estado ou do DF ou prefeito municipal, para auxiliar o julgamento das contas pelo Poder Legislativo e ser instrumento de transparência fiscal, deve apresentar uma apreciação geral e fundamentada da gestão financeira e orçamentária do respectivo ente, referente a determinado exercício. Deve enunciar as opiniões do tribunal de contas competente, acompanhadas dos achados nos quais se fundamentam, em relação à exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e à conformidade da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social, formadas via realização, respectivamente, da apreciação dos balanços gerais e da apreciação da execução orçamentária.

Nele, a corte de controle externo competente deve se manifestar pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas. Além disso, pode nele recomendar a adoção de providências com vistas à correção de falhas e deficiências, observadas na apreciação das contas, e determinar a adoção de diligências corretivas que façam cessar violação a preceito normativo, legal ou jurisprudencial. Ainda pode nele incluir alertas, com vistas a fomentar a adoção de medidas de prevenção, ante a riscos financeiros, orçamentários, patrimoniais ou contábeis identificados na apreciação. Porém, nele não cabe a aplicação de multas ou a imputação de débito.

É nos termos expostos, resumidamente, nos dois parágrafos anteriores que esta subseção apresenta o parecer prévio, manifestação final dos tribunais de contas na apreciação das contas prestadas anualmente pelos governantes. Na próxima subseção, discute-se a respeito da possibilidade de sua impugnação perante as cortes de contas.

¹¹⁸¹ AZEREDO, Renato Luís Bordin de. Análise da natureza jurídica dos tribunais de contas e distinção entre contas de governo e contas de gestão. *In*: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CARMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 237.

3.4.5 Impugnação dos pareceres prévios perante os tribunais de contas

Os processos de julgamento de contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais se iniciam e se encerram perante as casas legislativas dos respectivos entes. O Poder Legislativo é competente para receber as contas apresentadas pelos chefes de Poder Executivo e para o seu julgamento, como expõem, respectivamente, as subseções 3.2.2 (p. 188) e 3.3 (p. 222) deste trabalho.

Porém, no interlúdio entre a apresentação e o julgamento dessas contas, elas devem ser encaminhadas aos tribunais de contas para apreciação, que deve se dar nos moldes e segundo a dinâmica descritos, respectivamente, nas subseções 3.4.1 (p. 299) e 3.4.3 (p. 381), com vistas à emissão, nos prazos indicados na subseção 3.4.2 (p. 373), de pareceres prévios a respeito delas, com as características expostas na subseção 3.4.4 (p. 391). Essa atuação das cortes de controle externo para a apreciação das contas de governantes, como sói ocorrer no exercício de quaisquer de suas funções finalísticas, desenvolve-se em sede de processo administrativo de controle externo, sob a batuta do devido processo legal, assegurados o contraditório e a ampla defesa, como detalha a subseção 2.5.3 (p. 116).

Neste ponto, é importante levar em consideração que, como ensinam Cármen Lúcia Antunes Rocha¹¹⁸² e Odete Medauar¹¹⁸³, considerando o disposto no artigo 5º, inciso LV, da CRFB/1988, por extensão do direito à ampla defesa, o interessado tem o direito de recorrer das decisões administrativas. Em consequência, aos responsáveis e demais interessados deve ser garantido o direito de recorrer das decisões dos tribunais de contas¹¹⁸⁴.

Então, entendendo que o parecer prévio tem natureza decisória, Antônio Carlos Doorgal de Andrada¹¹⁸⁵ defende que deve ser possível interpor recurso contra os pare-

¹¹⁸² ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo brasileiro. **Revista de direito administrativo – RDA**, Rio de Janeiro, n. 209, p. 189-222, set./dez. 1997. p. 212.

¹¹⁸³ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 205.

¹¹⁸⁴ Como particularidade dos processos de controle externo, vale relembrar que, como apresenta a subseção 2.5 (p. 104), o direito de recorrer das decisões dos tribunais de contas deve ser exercido perante a própria instituição prolatora da decisão recorrida, pois não há recurso de uma corte de contas para outra, na medida em que a competência para o exercício da *accountability* financeira e orçamentária é fixada pela origem dos recursos geridos e não se modifica com a apresentação de recursos. A respeito do funcionamento do sistema recursal nos tribunais de contas, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Primeiras linhas de uma teoria geral dos recursos nos tribunais de contas**. 2011. 295 f. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Estado do Espírito Santo, Vitória, 2011.

¹¹⁸⁵ ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. O parecer prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 77, n. 4, p. 53-75, out./dez. 2010. p. 62.

ceres prévios. Com ele, Luís Carlos Gambogi¹¹⁸⁶ e Luciano Ferraz¹¹⁸⁷ consideram imprescindível reconhecer ao prestador das contas a possibilidade de recorrer do parecer prévio, segundo este último, inclusive quando não há previsão na legislação específica da respectiva corte de contas. Para Fernando Quadros da Silva e Isabel Arruda Quadros, “No caso de um parecer pela rejeição das contas do prefeito ser alterado em sede recursal ou de rescisão pelo tribunal que o expediu, caberá à Câmara de Vereadores nova apreciação”¹¹⁸⁸.

É certo que nos processos de controle externo em que há decisão dos tribunais de contas, deve ser possível o manejo de recursos para a impugnar. Contudo, como se conclui na subseção 3.4.4 (p. 391) deste trabalho, conquanto representem as manifestações finais dos tribunais de contas competentes na apreciação das contas prestadas anualmente pelos chefes de Poder Executivo, os pareceres prévios não têm caráter de decisão, não envolvem decisão, não são decisões. Logo, não há que se falar em impugná-los mediante recurso.

Nesse sentido, Eduardo Carone Costa Junior rechaça a previsão de recurso em face de parecer prévio, pois, como o tribunal de contas não decide nesse caso, para ele há “[...] absoluta impossibilidade jurídica do objeto”¹¹⁸⁹. Do mesmo modo, considerando a natureza opinativa, não decisória, dos pareceres prévios emitidos pelas cortes de controle externo nos processos de apreciação das contas dos governantes, Eduardo Madureira de Souza¹¹⁹⁰ rejeita a possibilidade de previsão de recursos para os atacar.

Como se não bastasse o fato da incongruência em se prever recurso em face de uma manifestação que não é decisória, há um fator adicional para que a impugnação recursal dos pareceres prévios não seja aceita pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, qual seja, o atraso que a admissão de recursos causaria na chegada dos pareceres ao Poder Legislativo. Pode-se inferir que, quando houvesse

¹¹⁸⁶ GAMBOGI, Luís Carlos. O parecer prévio nas contas do Executivo municipal e o direito aos recursos a ele inerentes. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, out./dez. 2000. Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2000/04/-sumario?next=4. Acesso em: 10 maio 2017. p. 1-2 (Versão digital).

¹¹⁸⁷ FERRAZ, Luciano. Due process of law e parecer prévio das contas de contas. **Revista Gestão e Controle**, Porto Velho, a. 1, n. 2, p. 73-96, jul./dez. 2013. Disponível em: <http://ojs.tce.ro.gov.br/ojs/index.php/TCE-RO/article/view/23/23>. Acesso em: 5 set. 2019. p. 91; 94.

¹¹⁸⁸ SILVA, Fernando Quadros da; QUADROS, Isabel Arruda. Apreciação das contas do prefeito: controle judicial dos atos das câmaras de vereadores. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 17, n. 89, p. 227-236, jan./fev. 2015. p. 227-228.

¹¹⁸⁹ COSTA JUNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do tribunal de contas – distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre as contas anuais dos prefeitos. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 1, n. 8, out. 2001. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=757>. Acesso em: 25 abr. 2017. p. 25 (Versão digital).

¹¹⁹⁰ SOUZA, Eduardo Madureira de. **Informação n. 53/2012**. Processo n. 17.651/2012. Brasília: Assessoria Técnica e de Estudos Especiais, Secretaria-Geral de Controle Externo, Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2012. Disponível em: <https://etcdf.tc.df.gov.br/?a=consultaETCDF&f=modalProcessoPublico&cidprocesso=125312>. Acesso em: 25 set. 2019. p. 8-9.

recurso, o tribunal de contas, usualmente, não obedeceria ao prazo constitucional para a emissão dos pareceres.

De qualquer modo, ainda que não fosse o caso de ultrapassagem do prazo constitucional, a aceitação de recurso causaria atrasos. Ocorre que, como se destaca na subseção 3.4.2 (p. 373) deste trabalho, quanto mais tarde o parecer prévio chegar à casa legislativa competente para o julgamento, menor será o seu potencial de contribuir para aperfeiçoar o processo orçamentário. Como exposto naquela subseção, um maior intervalo entre o exercício ao qual as contas se referem e o parecer prévio sobre elas emitido, prejudica também a *accountability* financeira e orçamentária, tanto em sua vertente horizontal, na medida em que adia a capacidade do Poder Legislativo julgar as contas do chefe de Poder Executivo, quanto na vertical, enquanto amplia a probabilidade de que ocorram novas eleições, sem que o eleitor tenha acesso às informações constantes dos pareceres prévios.

Eduardo Carone Costa Junior¹¹⁹¹ destaca que tal inviabilização, por longo período, do julgamento das contas pela casa legislativa competente não atende ao interesse público. Em semelhante sentido, Eduardo Madureira de Souza¹¹⁹² afirma que, na medida em que seria uma medida de procrastinação, em flagrante contraposição à necessidade constitucional que fez os legisladores constituinte e decorrente fixarem prazo para a elaboração dos pareceres, a possibilidade de recurso poderia se revelar como ofensiva ao devido processo legal.

Pelo exposto, pode-se afirmar que a norma infraconstitucional que, eventualmente, preveja recursos que possam ser interpostos, nos tribunais de contas, em face de pareceres prévios por eles emitidos, está em desacordo com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988.

Acertadamente, o legislador federal não editou qualquer norma geral que preveja a possibilidade de interposição de recursos, ou qualquer outra forma de impugnação administrativa, em face dos pareceres prévios emitidos pelas cortes de contas a respeito das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. Do mesmo modo, a Lei Orgânica do TCU e seus atos normativos internos não preveem qualquer recurso ou outro meio de impugnação dos pareceres prévios sobre as contas presidenciais.

Todavia, como evidenciou a pesquisa, a realidade normativa nos tribunais de contas subnacionais é outra. Dentre as cortes de controle externo estaduais, distrital e

¹¹⁹¹ COSTA JUNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do tribunal de contas – distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre as contas anuais dos prefeitos. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, v. 1, n. 8, out. 2001. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=757>. Acesso em: 25 abr. 2017. p. 26 (Versão digital).

¹¹⁹² SOUZA, Eduardo Madureira de. **Informação n. 53/2012**. Processo n. 17.651/2012. Brasília: Assessoria Técnica e de Estudos Especiais, Secretaria-Geral de Controle Externo, Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2012. Disponível em: <https://etcdf.tc.df.gov.br/?a=consultaETCDF&cf=modalProcessoPublico&idprocesso=125312>. Acesso em: 25 set. 2019. p. 13.

•• *Contas dos governantes*

municipais, nas leis orgânicas e legislação interna de apenas sete (22%) não há previsão de qualquer recurso ou outro meio de impugnação dos pareceres prévios sobre as contas dos governantes. Nas demais vinte e cinco (78%) cortes de contas, em desacordo com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, há previsão de pelo menos um meio de impugnação, em seu próprio âmbito, dos pareceres prévios¹¹⁹³.

Observou-se que a legislação específica, orgânica e interna, de treze (41%) tribunais de contas subnacionais, permite a interposição de embargos de declaração, com efeito suspensivo e interrupção do prazo para a interposição de outros recursos¹¹⁹⁴, em face dos pareceres prévios emitidos sobre as contas prestadas por chefes de Poder Executivo. Neles, o prazo para a interposição dos embargos de declaração varia entre cinco e quinze dias.

A pesquisa mostrou, também, que a legislação específica de quinze (47%) cortes de contas subnacionais admite, contra pareceres prévios, um recurso com amplo efeito devolutivo, comumente denominado de recurso ou pedido de reconsideração – noutros casos, é chamado de recurso ordinário, recurso de revista ou apelação –, com prazos para interposição que variam entre quinze e sessenta dias. Outro recurso com efeito devolutivo amplo, aceito para interposição, em prazos de dez a trinta dias, em face de pareceres prévios na legislação de sete (22%) cortes de controle externo, é o pedido de reexame. Portanto, em vinte e dois (69%) tribunais de contas é possível, ao arrepio do sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, interpor recurso de reconsideração ou pedido de reexame em face dos pareceres prévios, emitidos pelos tribunais de contas, a respeito das contas prestadas pelos governantes.

Outro meio de impugnação previsto nas leis orgânicas e atos normativos internos de sete (22%) agências especializadas de *accountability* horizontal, normalmente sem efeito suspensivo, é o pedido – ou recurso – de revisão – ou rescisão –, que não é propriamente um recurso, tendo natureza semelhante à ação rescisória do processo civil. Observe-se que, nesse caso, como apresentou a pesquisa, o prazo para impugnar os pareceres prévios varia de dois a cinco anos.

Conforme se verificou na pesquisa, a legislação de dois (8%) tribunais de contas estaduais admite não somente que os prefeitos, mas também as câmaras municipais,

¹¹⁹³ Vide o quadro 22 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 768-780.

¹¹⁹⁴ A respeito da interrupção do prazo recursal e do efeito suspensivo dos recursos, cf. JORGE, Flávio Cheim. **Teoria geral dos recursos cíveis**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 170-180; 350-384; e MOUTINHO, Donato Volkens. **Primeiras linhas de uma teoria geral dos recursos nos tribunais de contas**. 2011. 295 f. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Estado do Espírito Santo, Vitória, 2011. f. 266-275.

impugnem os pareceres prévios a respeito das contas prestadas por aqueles, mediante a interposição de pedido de reapreciação. Segundo eles, os prazos são, respectivamente, de quinze e noventa dias, para os mandatários municipais e para o Legislativo.

Ocorre que as câmaras de vereadores são competentes para, após receber os respectivos pareceres prévios, julgar as contas prestadas pelos prefeitos. Caso discordem da manifestação emitida em determinado parecer prévio, podem julgá-las de forma diversa, desde que por dois terços de seus membros, conforme exige o artigo 31, § 2º, da CRFB/1988. Entretanto, o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária não permite que as casas legislativas impugnem os pareceres prévios no âmbito dos tribunais de contas.

Finalmente, como se observou na pesquisa, nas hipóteses exclusivas de erro material ou de cálculo em parecer prévio, desde que as contas às quais ele se refere ainda não tenham sido julgadas pela casa legislativa competente, as legislações de dois (6%) tribunais de contas permitem, sob a nomenclatura de revisão de parecer prévio e pedido de reapreciação, que o próprio relator, de ofício ou a pedido do chefe de Poder Executivo cujas contas foram apreciadas, corrija o erro e submeta-o ao colegiado competente para a emissão de novo parecer prévio. Nesses casos, os prazos de interposição são de quarenta e cinco e sessenta dias. Nas situações específicas de correção de erro material, com prazo definido, enquanto as contas não sejam julgadas pelo Legislativo e sem atrasar tal julgamento, entende-se que a correção de ofício e a aceitação de pedido, que poderia se dar por simples petição, para a sua correção, não estão em desacordo com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Weder de Oliveira¹¹⁹⁵, com o objetivo de afastar quaisquer questionamentos sobre a sua incidência imediata e eventualmente possibilitar que sejam objeto de recurso, sugere que as determinações e recomendações, resultantes dos processos de apreciação das contas prestadas por chefes de Poder Executivo, sejam emitidas em documentos separados dos pareceres prévios, em decisões ou acórdãos dos tribunais de contas. Contudo, entende-se que tal solução é desnecessária, uma vez que, ainda que sejam registradas nos pareceres prévios, as recomendações e determinações têm eficácia imediata, como exposto na subseção 3.4.4 (p. 391) deste trabalho, devem ser objeto de contraditório durante a apreciação, conforme expõe aquela subseção, e podem ser rediscutidas por ocasião de seu monitoramento. Ainda assim, caso a sugestão daquele autor seja acolhida pela legislação de alguma corte de controle externo, a previsão de recurso em face das decisões em que estejam registradas as recomendações e determinações não conflita com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988.

¹¹⁹⁵ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 53.

Por todo o exposto nesta subseção, conclui-se que não deve ser possível a impugnação, por recurso ou qualquer outro meio, no âmbito dos tribunais de contas¹¹⁹⁶, dos pareceres prévios emitidos como resultado da apreciação das contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, embora seja possível a previsão na legislação da correção, de ofício ou a pedido, de erro material enquanto as contas não sejam julgadas pelo Poder Legislativo e desde que não atrase tal julgamento. Desse modo, as normas previstas nas legislações específicas das cortes de contas subnacionais, expostas nesta subseção, que preveem meios de impugnar os pareceres prévios perante os tribunais de contas, estão em franco desacordo com o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública.

Desse modo, recomenda-se às casas legislativas competentes, que reformem as leis orgânicas dos tribunais de contas que preveem recursos ou qualquer outro meio de impugnação, que possam ser interpostos em face de pareceres prévios, no âmbito das cortes de contas. Semelhantemente, recomenda-se às cortes de controle externo que, quando for o caso, reformem os dispositivos, de seus regimentos ou outros atos normativos internos, que preveem recursos ou qualquer outro meio de impugnação, que possam ser interpostos, em seu âmbito, para atacar pareceres prévios.

Assim, esta subseção mostra que os pareceres prévios constituem efetivamente a manifestação final dos tribunais de contas nos processos de apreciação das contas prestadas por chefes de Poder Executivo, uma vez que não se sujeitam a qualquer impugnação em seu próprio âmbito. Após tal esclarecimento, resta à próxima seção tratar dos efeitos jurídicos advindos da emissão dos pareceres prévios pelas cortes de controle externo.

3.5 EFEITOS JURÍDICOS DA EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO

Tendo em conta a impossibilidade de sua impugnação no âmbito do órgão que o proferiu, como mostra a subseção 3.4.5 (p. 401) deste trabalho, a emissão do parecer prévio, com as características apontadas na subseção 3.4.4 (p. 391), encerra a participação dos tribunais de contas no processo de julgamento das contas prestadas por presiden-

¹¹⁹⁶ Para refletir a respeito da possibilidade de impugnação judicial dos pareceres prévios, cf. ALVES, Diel Murillo Cirqueira; BARCELOS, Leila Rufino; GOMES, Márcio Aluizio Moreira Gomes; XAVIER, Patrícia Alves. Controle judicial das decisões exaradas pelos Tribunais De Contas. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, n. 1, p. 384-406, jan./jun. 2019. DOI: 10.32586/rcda.v17i1.460; CUNHA, Milene Dias da. Processo dos tribunais de contas: uma posição de permeio entre o administrativo e o judicial e a importância de um eixo estruturante nacional. In: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 135-136; GARCIA, Fernando Couto. **Controle judicial das decisões dos Tribunais de Contas**. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. **Controle da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 103-126; AZEVEDO, Jordana Morais. Tribunais de Contas e suas competências constitucionais: limites à atuação do Poder Judiciário. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, a. 16, n. 184, p. 59-67, jun. 2016.

tes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais. Desse modo, resta a esta seção abordar os efeitos jurídicos advindos da emissão de pareceres prévios.

Conforme exposto na subseção 3.4.1.2 (p. 315), o processo de apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, expressão precípua da função consultiva das cortes de controle externo, não é adequado ao exercício de suas funções sancionadora e reintegratória. Em consequência, da emissão do parecer prévio não decorrerá responsabilidade financeira – o governante não estará, nesse processo, sujeito à cominação de multa ou imputação de débito –, nem oposição de qualquer sanção que não tenha caráter patrimonial.

Caso, no decorrer da apreciação de suas contas, a corte de contas apure a ocorrência de ilegalidades ou irregularidades que demandem a atribuição de responsabilidade financeira a presidente da República, governador ou prefeito, ela deve ser apurada em processo de controle externo independente, com a necessária individualização das condutas, conforme se explica naquela subseção. Tal encaminhamento, vale dizer, converge com a solução proposta na subseção 3.3.1.3 (f. 264) deste trabalho.

Diante disso, fica claro, também, que a emissão do parecer prévio – ou o próprio julgamento das contas pelo Poder Legislativo – não vincula o resultado dos demais processos de controle externo referentes ao chefe do Poder Executivo e ao ente por ele dirigido, em dado exercício, do mesmo modo que as opiniões e manifestações contidas no parecer não se vinculam, embora possam ser por elas influenciadas, às conclusões resultantes de outros processos. Em cada caso, o tribunal de contas competente deve analisar, de acordo com os objetivos e o alcance de cada processo, tendo em conta a relevância dos eventuais achados, em que medida o resultado de um processo influencia outro.

É possível, por exemplo, que determinada corte de controle externo se manifeste pela aprovação das contas prestadas por certo governante e, em outro processo, anteriormente, concomitantemente ou posteriormente, apure a existência de irregularidades ou ilegalidades – não identificadas na apreciação das contas consolidadas ou, se identificadas, não suficientemente relevantes para modificar as opiniões emitidas num processo com objeto tão amplo – que acarretem responsabilidade financeira àquele chefe de Poder Executivo ou a outros agentes públicos do ente. Do mesmo modo, noutro exemplo, o julgamento de uma corte de contas pela irregularidade das contas apresentadas pelo dirigente de uma unidade gestora no âmbito do Poder Executivo de certo ente, não implica a modificação de opinião na apreciação das contas, embora consolidadas, prestadas pelo chefe daquele Poder Executivo.

Embora seja verdade que a emissão do parecer prévio não acarreta responsabilidade financeira, nem vincula o resultado dos demais processos de controle externo referentes àquele ente ou governante, em certo exercício, não é correto afirmar que dela não decorrem quaisquer efeitos jurídicos. Na realidade, como o julgamento, pela casa legislativa respectiva, das contas prestadas por determinado chefe de Poder Executivo, deve ser precedido do parecer prévio emitido pelo tribunal de contas compe-

tente – como estabelecem, conjuntamente, os artigos 49, inciso IX, 71, inciso I, 31, § 2º, e 75, da CRFB/1988, e apresenta a subseção 3.3 (p. 222) deste trabalho –, pode-se indicar, como efeito jurídico da emissão do parecer prévio, a liberação daquele que Aliomar Baleeiro¹¹⁹⁷ chamou de última fase do ciclo orçamentário, qual seja, o julgamento das contas pelo Poder Legislativo.

Vale dizer, o julgamento das contas de certo presidente da República, governador ou prefeito, referente a um dado exercício financeiro, não pode ocorrer enquanto a corte de contas competente não emitir o parecer prévio a seu respeito. É que tal parecer fornece, à casa legislativa competente, os subsídios técnicos necessários ao julgamento das contas. Nesse sentido, José Nilo de Castro¹¹⁹⁸, Hely Lopes Meirelles¹¹⁹⁹ e Afonso Gomes Aguiar¹²⁰⁰ já defendiam que as contas dos chefes de Poder Executivo não podem ser julgadas, pelo Legislativo, sem o obrigatório parecer prévio do tribunal de contas.

Nos termos de Tatiana Penharrubia Fagundes, o parecer prévio “[...] é condição *sine qua non* para o controle político a ser realizado pela Câmara Municipal quando julgar tais contas, não se admitindo este sem aquele [...]”¹²⁰¹. Em consequência, como destaca José de Ribamar Caldas Furtado, “[...] em caso de atraso do Tribunal [em emitir o parecer prévio], o Parlamento deve cobrar o cumprimento da obrigação, mas não pode julgar sem a apreciação da Casa de Contas”¹²⁰². Compartilhando desse entendimento, o STF¹²⁰³ tomou por inconstitucionais dispositivos de constituições estaduais

¹¹⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. O tribunal de contas e o controle da execução orçamentária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 31, p. 10-22, 1953. p. 12-13.

¹¹⁹⁸ CASTRO, José Nilo de. **Julgamento das contas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 48.

¹¹⁹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 717.

¹²⁰⁰ AGUIAR, Afonso Gomes. Prestações de contas públicas. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, v. 1, n. 11, nov. 2002. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDIO006.aspx?pdICntd=7494>. Acesso em: 2 maio 2017. p. 2. (Versão digital).

¹²⁰¹ FAGUNDES, Tatiana Penharrubia. **O controle das contas municipais**. 2012. 273 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 232.

¹²⁰² FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar./abr. 2007. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=48885&p=16. Acesso em: 10 maio 2017. p. 11 (Versão digital).

¹²⁰³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 215-5 Paraíba. Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, Brasília, 7 de junho de 1990. **Diário da Justiça**, Brasília, 3 ago. 1990. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346256>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 261-9 Santa Catarina. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, Brasília, 14 de novembro de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 42, 28 fev. 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266278>. Acesso em: 2 out. 2019; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.077 Sergipe. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Plenário, Brasília, 16 de novembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 168, 1 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312207844&ext=.pdf>. Acesso em: 3 out. 2019.

que permitiam o julgamento de contas de prefeitos por câmaras municipais sem o respectivo parecer prévio, nas hipóteses em que o tribunal de contas competente não o emitisse no prazo constitucional.

De fato, a eventual existência de norma que permitisse o julgamento de contas de governante sem a prévia emissão de parecer prévio ofenderia o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública.

Felizmente, não há nas leis nacionais que veiculam normas gerais de direito financeiro qualquer disposição nesse sentido. Da mesma forma, como mostrou a pesquisa, não há norma vigente que permita tal inconstitucionalidade nas constituições estaduais, nas leis orgânicas dos tribunais de contas, nem em seus atos normativos internos. Igualmente, nenhuma disposição com essa função é encontrada nas leis orgânicas dos municípios componentes da sua amostra, selecionados na forma apresentada no Apêndice B (p. 541)¹²⁰⁴.

Embora o parecer prévio seja obrigatório, no sentido de que o julgamento não pode se dar sem que ele tenha sido emitido, não está entre seus efeitos a vinculação do Poder Legislativo à manifestação nele contida. Portanto, sendo a competente para o julgamento, é lícito à casa legislativa aprovar as contas ainda que o parecer prévio recomende a sua rejeição, bem como as rejeitar diante da manifestação da corte de contas pela sua aprovação.

No caso das contas de presidente da República ou de governador de estado ou do DF, o resultado do julgamento, corroborando ou contrariando o parecer prévio, deve ser sempre o que decidir a maioria dos membros do Poder Legislativo competente. Contudo, no caso do julgamento de contas prestadas por prefeito municipal, por força do artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, para que a câmara municipal possa contrariar o parecer prévio, é exigido que dois terços dos vereadores votem dessa forma. Caso contrário, prevalecerá, como resultado do julgamento de contas, pela sua aprovação ou rejeição, o consubstanciado no parecer prévio da corte de contas competente. É o que Fabrício Motta¹²⁰⁵ denomina de força especial dos pareceres prévios a respeito de contas prestadas por prefeitos municipais.

Se, de um lado, o parecer prévio do tribunal de contas é obrigatório, por outro, a decisão do Poder Legislativo, também, é essencial no julgamento das contas prestadas por chefe de Poder Executivo. Nem a força especial dos pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais, prescinde do juízo final das casas legislativas. Para o

¹²⁰⁴ Vide os quadros 23 e 24 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais**: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 781-793.

¹²⁰⁵ MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. **Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC**, Belo Horizonte, v. 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016. p. 38-39.

juízo das contas dos governantes, a CRFB/1988, conforme seus artigos 49, inciso IX, 71, inciso I, 75 e 31, § 2º, exige tanto a manifestação das cortes de controle externo como a aprovação ou rejeição dos parlamentos.

Considere-se a hipótese em que determinada constituição estadual ou lei orgânica municipal estabeleça prazo para o julgamento das contas, após o recebimento do parecer prévio pelo Poder Legislativo. Considere-se, ainda, que tal prazo corra sem que a casa legislativa competente julgue as contas. O sistema constitucional de *accountability* da Administração Pública não permite, nem sob essas condições, que se considere as contas julgadas segundo as conclusões do parecer, pois não há julgamento por decurso de prazo.

Embora, como destaca Gina Copola¹²⁰⁶, a casa legislativa tenha o dever institucional de julgar as contas e não deva se omitir quanto a essa obrigação, enquanto ela não se desincumbir de sua atribuição, as contas continuarão pendentes de julgamento. É que, como ensinava José Nilo de Castro, “Não há [nem pode haver] aprovação ficta ou julgamento ficto de contas públicas”¹²⁰⁷.

Embora, inicialmente, após a promulgação da CRFB/1988, tenha aceitado o julgamento de contas de chefes de Poder Executivo pelo decurso de prazo¹²⁰⁸, o TSE, a partir de 2006, firmou entendimento pela sua impossibilidade¹²⁰⁹. A questão chegou

¹²⁰⁶ COPOLA, Gina. Contas do Executivo municipal. O Legislativo tem o dever institucional de votar. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, v. 9, n. 106, p. 45-47, out. 2010. p. 1-2 (Versão digital).

¹²⁰⁷ CASTRO, José Nilo de. **Julgamento das contas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 49.

¹²⁰⁸ Cf. BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso n. 9.809 Piauí**. Relator: Ministro José Candido. Plenário, Brasília, 15 de setembro de 1992. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso n. 12.114 Piauí**. Relator: Ministro Flaquer Scartezzini. Relator para o acórdão: Carlos Velloso. Plenário, Brasília, 6 de agosto de 1994. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso n. 13.914 Ceará**. Relator: Ministro Eduardo Alckmin. Plenário, Brasília, 13 de novembro de 1996. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso especial eleitoral n. 17.744 Goiás**. Relator: Ministro Fernandes Neves. Relator para o acórdão: Ministro Maurício Correa. Plenário, Brasília, 27 de setembro de 2000. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 23.535 Pernambuco**. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Plenário, Brasília, 28 de setembro de 2004. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019.

¹²⁰⁹ Cf. BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Recurso ordinário n. 1.247 Goiás**. Relator: Ministro José Delgado. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 19 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso especial eleitoral n. 33.747 Bahia**. Relator: Ministro Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 27 de outubro de 2008. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Agravo regimental no recurso ordinário n. 2.771-55 Bahia**. Relator: Ministro Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 29 de setembro de 2010. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019; e BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral.

ao STF por meio do RE n. 729.744/MG, que, reconhecendo a repercussão geral do tema, fixou tese considerando “[...] incabível o julgamento ficto das contas por decurso de prazo”¹²¹⁰. Conclui-se, assim, que o julgamento ficto das contas não é, nem pode ser, um efeito – sequer condicional e diferido, pelo decurso de prazo – da emissão do parecer prévio.

Ocorre que, como se pode observar na pesquisa, duas (8%) constituições estaduais preveem expressamente o julgamento ficto de contas de prefeitos municipais, se as respectivas câmaras municipais não se pronunciarem sobre os pareceres prévios em sessenta dias após os receberem. No âmbito municipal, a situação é mais generalizada. Os resultados da pesquisa permitem inferir, com razoável certeza, que entre 31 e 51% das leis orgânicas dos municípios brasileiros preveem o julgamento ficto das contas prestadas pelos seus prefeitos¹²¹¹.

Tais normas, que acolhem o julgamento ficto de contas de governantes, estão em franco desacordo com o sistema de *accountability* da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988. Por conseguinte, como ressaltam Denise Mariano de Paula e Evandro Martins Guerra¹²¹², não podem ser admitidas e, como ensina Fabrício Motta¹²¹³, restam despidas de aplicabilidade.

Algum desavisado poderia indicar a inelegibilidade como um efeito decorrente da emissão dos pareceres prévios pelas cortes de controle externo. Contudo, além de depender sempre de decisão da justiça eleitoral, conforme assentado na subseção 2.6.8 (p. 157) deste trabalho, deve-se considerar que, para que seja alcançado pela inelegibilidade prevista no artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990, o agente público deve ter tido suas contas rejeitadas por irregularidade insanável¹²¹⁴ que configure ato

Recurso especial eleitoral n. 120-61 Pernambuco. Relator: Ministro Dias Toffoli. Relator para o acórdão: Arnaldo Versiani. Plenário, Brasília, 25 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 2 out. 2019.

¹²¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 729.744 Minas Gerais. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 186, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312495533&ext=.pdf>. Acesso em: 3 out. 2019. p. 1.

¹²¹¹ Vide os quadros 23 e 24 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais:** apreciação pelos tribunais de contas do Brasil. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 781-793.

¹²¹² PAULA, Denise Mariano de; GUERRA, Evandro Martins. A função jurisdicional dos Tribunais de Contas. In: MAIA, Renata C. Vieira; FERREIRA, Diogo Ribeiro. **Processo civil aplicado aos tribunais de contas:** novas tendências a partir do CPC de 2015. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 85-121.

¹²¹³ MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. **Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC**, Belo Horizonte, v. 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016. p. 39.

¹²¹⁴ A respeito da insanabilidade das irregularidades verificadas no âmbito dos tribunais de contas, cf. FREITAS, Adrian Amorim de. A inelegibilidade decorrente da rejeição de contas por irregularidade insanável. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 42, n. 118, p. 7-16, maio/ago. 2010. p. 10-13.

doloso de improbidade administrativa, por decisão irrecurável do órgão competente. Desse modo, como o tribunal de contas não é o órgão competente para o julgamento das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo e a emissão do parecer prévio não representa julgamento de contas, sequer tendo conteúdo deliberativo, conforme exposto, respectivamente, nas subseções 3.3 (p. 222) e 3.4.4 (p. 391), ela não pode ter, como efeito, a inelegibilidade de qualquer agente público.

Neste ponto, vale recordar que, por força do artigo 11, § 5º, da Lei n. 9.504/1997, combinado com a redação dada pela Lei da Ficha Limpa à alínea “g”, do inciso I, do artigo 1º da LC n. 64/1990, nos anos eleitorais, até o dia 15 de agosto, as cortes de contas devem disponibilizar, à justiça eleitoral, uma lista daqueles que, nos oito anos anteriores, tiveram suas contas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa em decisão irrecurável do órgão competente para o seu julgamento, ressalvados os casos em que tal decisão estiver suspensa ou houver sido anulada pelo Poder Judiciário. Novamente, considerando que o órgão competente para julgar as contas prestadas por governante é a casa legislativa do ente por ele dirigido, a manifestação pela rejeição de suas contas, em parecer prévio da corte de contas responsável pela sua apreciação, não é suficiente para a inclusão de seus nomes na lista referida.

Considerando a competência para o julgamento de contas apresentada na subseção 3.3 (p. 222) deste trabalho, para que o nome de presidente da República, governador ou prefeito conste da relação prevista no § 5º do artigo 11 da Lei n. 9.504/1997, suas contas devem ser rejeitadas mediante decisão do Poder Legislativo, por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa. Aliás, como destaca Weder de Oliveira¹²¹⁵, tendo em vista que o processo de apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, como exposto na subseção 3.4.1.2 (p. 315), não serve à atribuição de responsabilidade financeira, nem investiga especificamente se o governante pratica ato doloso de improbidade – logo, não se dedica à individualização de condutas e identificação de dolo –, conclui-se que dificilmente o juízo de rejeição advindo da casa legislativa deverá conduzir à incidência do artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da LC n. 64/1990.

Certo é que, tendo em vista as competências distribuídas pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, conclui-se que a inclusão na lista de responsáveis com contas rejeitadas ou julgadas irregulares não é, nem pode ser, um efeito da emissão dos pareceres prévios.

¹²¹⁵ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 49-50.

Em consonância com tal sistemática, no TCU, conforme estabelece o artigo 220 de seu regimento interno¹²¹⁶, devem constar da relação prevista no artigo 11, § 5º, da Lei n. 9.504/1997 apenas o nome dos responsáveis cujas tiverem sido efetivamente julgadas irregulares. Todavia, como mostrou a pesquisa, a legislação específica de seis (19%) tribunais de contas subnacionais prevê a inclusão, naquela lista, de responsáveis cujas contas tenham recebido parecer prévio pela rejeição, independentemente de seu julgamento¹²¹⁷. Tais dispositivos, claramente, conflitam com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, instituído na CRFB/1988.

Por todo o exposto nesta seção, considerando que os pareceres prévios não atribuem responsabilidade financeira; não vinculam a casa legislativa a julgar as contas nos termos da manifestação nele contida, nem o resultado dos demais processos de controle externo referentes ao governante e ao ente por ele dirigido, em dado exercício; não se convolam em julgamento ficto de contas por decurso de prazo; não implicam inelegibilidade, nem a inclusão na lista de responsáveis com contas rejeitadas ou julgadas irregulares; conclui-se que seus efeitos jurídicos se restringem à liberação do julgamento das contas, prestadas pelos chefes de Poder Executivo, a ser realizado pelo Poder Legislativo e, nos casos de contas de prefeito municipal, à exigência de quórum qualificado de dois terços dos membros da respectiva câmara municipal para que o resultado do julgamento seja diverso do recomendado pelo tribunal de contas que as apreciou.

Não se pode ignorar, entretanto, os potenciais e imediatos efeitos, não jurídicos, destacados ao longo da seção 3.4 (p. 297) deste trabalho e de suas subseções, desde que a apreciação se dê nos moldes ali preconizados, advindos da emissão dos pareceres prévios para o aperfeiçoamento do processo orçamentário e sobre a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública. Como se ressalta na subseção 3.4.2 (p. 373), desde que emitido num prazo razoável, os pareceres prévios reduzem a assimetria de informação no processo orçamentário, na medida em que entregam ao Poder Legislativo informações que podem ser utilizadas para confirmar, enriquecer ou contrastar aquelas apresentadas pelo Executivo, possibilitando escolhas mais fundamentadas na alocação de recursos públicos, caso sejam efetivamente utilizadas pelos parlamentares.

Em relação à *accountability* horizontal, os efeitos se irradiam para além dos parlamentares. Desde a sua emissão, outros órgãos integrantes da rede de *accountability*, por

¹²¹⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 48, n. 1, 2 jan. 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

¹²¹⁷ Vide o quadro 23 da Tese, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. 793 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 781-785.

exemplo, unidades centrais de controle interno, ministérios públicos e polícias, podem se utilizar das informações constantes dos pareceres prévios no exercício de suas próprias funções. No próprio Poder Legislativo, elas podem ser utilizadas não somente no julgamento das contas do chefe de Poder Executivo, como em outras atividades parlamentares, legislativas e de controle. Podem ser úteis para estimular mudanças na legislação e subsidiar debates sobre propostas legislativas. Do mesmo modo, podem incitar a criação de comissões parlamentares de inquérito e a abertura de processos de impeachment, ou apoiar as discussões realizadas em seu âmbito.

Por outro lado, na esfera da *accountability* vertical, desde a sua emissão, os pareceres prévios promovem a transparência fiscal e podem ser utilizados por toda a sociedade, tanto para apoiar decisões econômicas como para subsidiar escolhas eleitorais. A manifestação do tribunal de contas sobre as contas de determinado governante pode ser decisiva para que o eleitor decida premiá-lo, votando nele ou em quem ele apoia, ou sancioná-lo, direcionando seu voto a outro concorrente.

Além disso, como apresenta a subseção 3.4.3 (p. 381) deste trabalho, deve-se considerar que a própria manifestação das cortes de controle externo, em parecer prévio, pela rejeição ou aprovação com ressalvas das contas, afeta o governante como se fosse uma sanção, não jurídica, mas moral e política, aderente ao conceito de *accountability* apresentado na subseção 1.4 (p. 51).

Finalmente, ante o exposto nesta seção, recomenda-se às assembleias legislativas e câmaras municipais, dos entes cujas constituições estaduais ou leis orgânicas municipais, conforme o caso, preveem o julgamento ficto de contas por decurso de prazo, que deixem de aplicar tais dispositivos imediatamente e, o quanto antes, os reformem. Aos tribunais de contas, cujos regimentos internos ou leis orgânicas preveem a inclusão, na relação a ser encaminhada à justiça eleitoral, de responsáveis cujas contas tenham recebido parecer prévio pela rejeição, independentemente de seu julgamento, recomenda-se que, além de deixarem de os aplicar imediatamente, conforme o caso, alterem tais dispositivos em seus regimentos internos ou busquem, junto às casas legislativas competentes, a reforma dos dispositivos com esse teor em suas leis orgânicas.